

Kuntien tilintarkastuksen laatu ja toimivuus

Nykytila ja kehittämistarpeet

Oulasvirta, L., Uoti, A., Ojala, H., Saastamoinen, J., Pesu, J., Kettunen, J., Paananen, M., Anttila, V. ja Lindgren, H.

VALTIONEUVOSTON SELVITYS- JA
TUTKIMUSTOIMINNAN JULKAISUSARJA 2021:11

tietokayttoon.fi

Valtioneuvoston selvitys- ja tutkimustoiminnan julkaisusarja 2021:11

Kuntien tilintarkastuksen laatu ja toimivuus

Nykytila ja kehittämistarpeet

Oulasvirta, L., Uoti, A., Ojala, H., Saastamoinen, J., Pesu, J., Kettunen, J.,
Paananen, M., Anttila, V. ja Lindgren, H.

Valtioneuvoston kanslia Helsinki 2021

Julkaisujen jakelu

Distribution av publikationer

**Valtioneuvoston
julkaisuarkisto Valto**

Publikations-
arkivet Valto

julkaisut.valtioneuvosto.fi

Julkaisumyynti

Beställningar av publikationer

**Valtioneuvoston
verkkokirjakauppa**

Statsrådets
nätbokhandel

vnjulkaisumyynti.fi

Valtioneuvoston kanslia

© 2021 tekijät ja valtioneuvoston kanslia

ISBN pdf: 978-952-383-025-7

ISSN pdf: 2342-6799

Taitto: Valtioneuvoston hallintoyksikkö, Julkaisutuotanto

Helsinki 2021

Kuntien tilintarkastuksen laatu ja toimivuus Nykytila ja kehittämistarpeet

Valtioneuvoston selvitys- ja tutkimustoiminnan julkaisusarja 2021:11

Julkaisija Valtioneuvoston kanslia

Tekijä/t Oulasvirta, Lasse; Uoti, Asko; Ojala, Hannu; Saastamoinen, Jani; Pesu, Jarkko; Kettunen, Jaana; Paananen, Mikko; Anttila, Veera ja Lindgren, Heta.

Kieli Suomi

Sivumäärä

142

Tiivistelmä

Tutkimushankkeen tavoitteena oli selvittää, miten hyvin kuntien ja kuntayhtymien tilintarkastus täyttää sille laissa asetetut tavoitteet hallinnon ja talouden laillisuuden varmentajana. Tutkimusraportissa esitetään useita toimenpide-ehdotuksia ja lainsäädännön kehittämisehdotuksia.

Kunnallisen tilintarkastuspalvelun tilaajat ovat asiakkaan roolissa saamaansa palveluun valtaosin tyytyväisiä. Kuntien ja kuntayhtymien hankintaosaamisessa esiintyy kuitenkin puutteita. Lisäksi kunnallisen tilintarkastuksen laadussa on PRH:n toimeksiantokohtaisissa laaduntarkastuksissa havaittu suhteellisen runsaasti puutteita. Tilintarkastusmarkkinoilla kuntatilintarkastusta tarjoavien yhteisöjen supistuminen on myös huolestuttavaa. Yksi ongelma kilpailutuksessa on tarjouspyyntöjen valintakriteeristön hintapainotus ja tarkastuspäivien lukumäärän kiinnittäminen etukäteen. Tilintarkastuksen kilpailutus näyttää johtaneen alhaisiin tarkastushintoihin ja siihen liittyen sellaiseen tarkastuspäivien määrään, joka on riski julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan toteutumiselle. Em. ongelmiin liittyy kyselyissä ja haastatteluissa ilmi tullut toive julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan nykyistä selkeämmästä määrittelystä. Toiveita esitettiin myös tilintarkastusvalvonnalle vuorovaikutuksen ja kehittävän otteen lisäämisestä.

Klausuuli Tämä julkaisu on toteutettu osana valtioneuvoston selvitys- ja tutkimussuunnitelman toimeenpanoa. (tietokayttoon.fi) Julkaisun sisällöstä vastaavat tiedon tuottajat, eikä tekstisisältö välttämättä edusta valtioneuvoston näkemystä.

Asiasanat kunnallishallinto, tilintarkastus, tarkastuslautakunnat, tilintarkastajat, laki julkisista hankinnoista, tutkimus, tutkimustoiminta

ISBN PDF 978-952-383-025-7

ISSN PDF

2342-6799

Julkaisun osoite <http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-383-025-7>

Kvalitet och funktionalitet av kommunal revision

Nuvarande tillstånd och utvecklingsbehov

Publikationsserie för statsrådets utrednings- och forskningsverksamhet 2021:11

Utgivare Statsrådets kansli

Författare Oulasvirta, Lasse; Uoti, Asko; Ojala, Hannu; Saastamoinen, Jani; Pesu, Jarkko; Kettunen, Jaana; Paananen, Mikko; Anttila, Veera ja Lindgren, Heta.

Språk Finska

Sidantal

142

Referat

Forskningsprojektets syfte var att undersöka det nuvarande tillståndet av kommunernas lagstadgade revision, dess problem och utvecklingsbehov. Kommunerna var mestadels nöjda med den mottagna lagstadgade revisionstjänsten. Forskningsprojektet upptäckte ändå flera sätt hur revisionen och revisionsmarknaden kan förbättras i framtiden.

I undersökningen observerades att det finns brister i kommunernas revisionsupphandling. Patent och registerstyrelsens revisionskontroll har upptäckt några kvalitetsproblem i granskade revisionsuppdrag. Antalet av revisionsbolag, som erbjuder kommunala lagstadgade revisionstjänster, har förminskat. Revisionstävlingen tycks har ledat till låga priser och till en sådan mängd av revisionstjänst, som utgör en risk för den goda kommunala revisionsleden. I anknytning till denna observation önskade flera auktoriserade revisorer att den goda kommunala revisionsleden kunde ytterligare klargöras gentemot de internationella revisionsstandarderna. Intervjuade revisorer önskade av revisionskontrollen mera växelverkan med de professionella revisorerna.

Klausul

Den här publikation är en del i genomförandet av statsrådets utrednings- och forskningsplan. (tietokayttoon.fi) De som producerar informationen ansvarar för innehållet i publikationen. Textinnehållet återspeglar inte nödvändigtvis statsrådets ståndpunkt

Nyckelord

kvalitet av kommunal revision, revisionsupphandling, revisionstävling, forskning, forskningsverksamhet

ISBN PDF 978-952-383-025-7

ISSN PDF

2342-6799

URN-adress <http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-383-025-7>

The functionality and quality of municipal auditing Present state and needs of development

Publications of the Government's analysis, assessment and research activities 2021:11

Publisher	Prime Minister's Office		
Authors	Oulasvirta, Lasse; Uoti, Asko; Ojala, Hannu; Saastamoinen, Jani; Pesu, Jarkko; Kettunen, Jaana; Paananen, Mikko; Anttila, Veera ja Lindgren, Heta.		
Language	Finnish	Pages	142

Abstract

The aim of the research project was to investigate the present state, problems and needs of developing municipal statutory auditing in Finland. The research report contains several proposals of actions regarding improvements in conditions for municipal auditing and efficient municipal audit market.

Local governments as buyers of statutory municipal audit services are mainly satisfied with the received service. However, the research revealed several shortages in audit procurement competence in municipalities. Furthermore, there are signs of certain problems in audit quality matters based on the observations done in in the audit control unit of the National Board of Patents and Registration. The reduction of audit firms offering municipal statutory auditing is also a worrying phenomenon. The competitive tendering of municipal statutory audit services seems to have led to weak prices and to a such an amount of auditing that generates a risk for the sound auditing procedure. Connected to this observation was that some of the interviewed auditors wished that the good auditing method definition should be clarified especially in relation to the international auditing standards. Interviewed auditors wished also that the national audit control unit could increase its interaction with the professional municipal auditors.

Provision This publication is part of the implementation of the Government Plan for Analysis, Assessment and Research. (tietokayttoon.fi) The content is the responsibility of the producers of the information and does not necessarily represent the view of the Government.

Keywords municipal statutory auditing, audit market, quality of auditing, research, research activities

ISBN PDF 978-952-383-025-7 **ISSN PDF** 2342-6799

URN address <http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-383-025-7>

Sisältö

ESIPUHE	8
1 Johdanto	9
1.1 Tutkimuksen tavoitteet.....	9
1.2 Kuntatilintarkastuksen laatu tutkimuskohteena.....	10
1.3 Tutkimusaineistot ja raportin rakenne.....	11
2 Kuntatilintarkastuksen oikeudellinen kehys	13
2.1 Kuntalaki ja muu oikeudellinen sääntely.....	13
2.2 Luottamushenkilö- ja ammattitilintarkastus kunnallisessa valvontajärjestelmässä.....	16
2.3 Luottamushenkilö- ja ammattitilintarkastuksesta Ruotsissa.....	17
3 Yhteenveto tuloksista ja lainsäädännön sekä normien kehittämisehdotukset ...	18
3.1 Yhteenveto tuloksista.....	18
3.2 Kehittämisehdotukset tiivistetysti.....	28
3.3 Kehittämisehdotukset.....	29
4 Empiiristen aineistojen tulokset	37
4.1 Suomen kuntatilintarkastuksen markkinat 2000-luvun alussa.....	37
4.2 Tilintarkastusmarkkinat Suomessa 2016–2019.....	39
4.3 Kuntatilintarkastuksen hankinta.....	45
4.3.1 Kunnallisen tilintarkastuksen hankinta.....	46
4.3.2 Tilintarkastuspalveluiden hankintaan liittyvät kysymykset.....	48
4.3.3 Kuinka tilintarkastushankintojen laatua määritellään käytännössä.....	49
4.3.4 Tilintarkastuskilpailutuksiin liittyvää oikeuskäytäntöä.....	55
4.3.5 Lakisääteisen tilintarkastuksen ja muiden palveluiden suhde.....	56
4.3.6 Tarkastuslautakuntien ja kuntien osaaminen hallinnon ja talouden tarkastuksessa.....	57
4.4 Tilintarkastuskertomuksen mukauttamista koskeva asiakirja-analyysi.....	59
4.5 Keskeisiä tuloksia kyselyistä ja haastatteluista aihealueittain.....	64
4.6 Tilintarkastajan ja tarkastuslautakunnan vuorovaikutus – ryhmähaastattelut.....	71
4.7 Tilintarkastusyhteisöjen, kaupunkien reviisoreiden ja tilintarkastusvalvonnan haastattelujen tulokset.....	73
4.7.1 Tilintarkastusyhteisöt.....	73
4.7.2 Reviisorihaastatteluiden tulokset.....	76
4.7.3 PRH:n ja JHTT-lautakunnan haastattelut.....	77
Liite Kyselyt JHT-tilintarkastajille, kuntien tarkastuslautakunnille ja talousjohtajille	80
Lähteet	142

ESIPUHE

Kuntien ja kuntayhtymien tilintarkastuksen laatua ja toimivuutta koskeva tutkimus (VN TEAS selvitys, Teema 7.1 Kuntien ja kuntayhtymien tilintarkastuksen laatu ja toimivuus), käynnistyi vuoden 2020 alussa. Tampereen yliopisto (TAY) oli tutkimushankkeen päävastuullinen taho ja Itä-Suomen yliopisto (UEF) toimi konsortiopartnerina. Koko tutkimusprojektin vastuullisena johtajana toimi professori Lasse Oulasvirta ja Itä-Suomen yliopiston hankejohtajana professori Asko Uoti.

Koko tutkimusjakson varsinaisessa tutkimusryhmässä toimivat professorit Lasse Oulasvirta (TAY) ja Asko Uoti (UEF), apulaisprofessorit Hannu Ojala (UEF ja Aalto-yliopisto) ja Jani Saastamoinen (UEF), HTM ja väitöskirjatutkija Jarkko Pesu ja KTT Jaana Kettunen (Jyväskylän yliopisto). Osio 4.4. perustuu KTT Mikko Paanasen (TAY) laatimaan selvitykseen. Tutkimusassistentteina toimivat Heta Lindgren (TAY), Veera Anttila (TAY) ja Kimmo Kurki (UEF). Veera Anttila ja Heta Lindgren ovat kirjoittaneet valtaosan liitteestä.

Tampereella 10.2.2021

Lasse Oulasvirta, tutkimushankkeen johtaja

Asko Uoti, Itä-Suomen yliopiston hankejohtaja

Julkaisuajankohta helmikuu 2021

1 Johdanto

1.1 Tutkimuksen tavoitteet

Tutkimushankkeen tavoitteena on selvittää, miten hyvin kuntien ja kuntayhtymien tilintarkastus täyttää sille laissa asetetut tavoitteet hallinnon ja talouden laillisuuden varmentajana. Tarkoitus on saada tutkimustietoa valtioneuvoston päätöksenteon tueksi siitä, onko kuntatilintarkastuksen sääntely toimivaa ja millä tavoin sitä tulisi kehittää.

Kuntien ja kuntayhtymien tilintarkastajan on kuntalain 123 §:n mukaisesti tarkastettava:

1. Onko kunnan hallintoa hoidettu lain ja valtuuston päätösten mukaisesti;
2. Antavatko kunnan tilinpäätös ja siihen kuuluva konsernitilinpäätös tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten ja määräysten mukaisesti oikeat ja riittävät tiedot kunnan tuloksesta, taloudellisesta asemasta, rahoituksesta ja toiminnasta;
3. Ovatko valtionosuuksien perusteista annetut tiedot oikeita;
4. Onko kunnan sisäinen valvonta ja riskienhallinta sekä konsernivalvonta järjestetty asianmukaisesti.

Tässä raportissa syntetisoidaan kuntatilintarkastuksen kannalta keskeisten toimijoiden näkemyksiä kuntatilintarkastajan onnistumisen edellytyksistä edellä mainituissa tehtävissä. Lakisääteinen tilintarkastuksen laadun ja toimivuuden edellytyksiä ovat ainakin seuraavat seikat:

1. Tilintarkastajalla on tehtävänsä edellyttämät tiedot ja taidot ja
2. Tilintarkastuksen laajuuden tulee vastata julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan vaatimuksia;
3. Tilintarkastaja säilyttää riippumattomuutensa ja raportoi havaitsemansa ongelmat tilintarkastuskertomuksessa ja muussa raportoinnissa.

Kuntatilintarkastuksen onnistumisen kannalta on tärkeää, että tilintarkastajan ja tilintarkastusta koordinoivan tarkastuslautakunnan välinen yhteistyö toimii. Kunnanvaltuuston, kuntien tilivelvollisten virkahenkilöiden ja kuntalaisten tulee saada tiedot kuntalain 123 § mukaisen tilintarkastuksen tuloksista. Kuntien ja kuntayhtymien tilintarkastuskertomukset ovat myös keskeinen ministeriöiden päätöksenteossa hyödynnettävä tiedonlähde.

1.2 Kuntatilintarkastuksen laatu tutkimuskohteena

Tilintarkastuksen laatuvaatimus kohdistuu siihen, että tilintarkastaja havaitsee ja raportoi riittävällä varmuudella olennaiset virheet ja puutteet tarkastuksen kohteista. Kuntien ja kuntayhtymien tilintarkastuksen kohteena ovat kirjanpidon ja tilinpäätöksen lisäksi hallinnon, sisäisen valvonnan ja valtionosuuksien perusteista annettujen tietojen asianmukaisuus. Tutkimuskirjallisuudessa tilintarkastuksen hintaa pidetään yhtenä mittarina, joka kuvaa tilintarkastuksen laatua. Hinnoittelu liittyy tilintarkastuksen laatuun resurssoinnin kautta, jolloin hinnan voidaan ajatella kuvaavan tarkastukseen varattuja resursseja (Stewart 2006, DeAngelo 1981).

Normipohjaisesti arviointikriteerit toimivuudelle ja laadulle saadaan kuntalaissa tilintarkastukselle asetetuista tehtävistä ja siitä, mitä hyvä julkishallinnon tilintarkastustapa edellyttää kussakin kuntalain 123 §:n määrittämästä tilintarkastuksen tehtävästä. Suomen tilintarkastajat ry. kuvaa julkishallinnon tilintarkastusta seuraavasti (<https://tilintarkastajat.fi/suosituksset/julkishallinnon-hyva-tilintarkastustapa/>).

”Julkishallinnon tilintarkastajan tehtävänä on edistää julkisen hallinnon taloudenhoiton yleistä luotettavuutta ja julkishallinnolle kuuluvan tilivelvollisuuden asianmukaista toteuttamista. Luottamus tilintarkastukseen perustuu siihen, että tilintarkastus toteutetaan ammattitaitoisesti ja riippumattomasti.”

Tutkimushankkeessa kerättiin aineistoja laajasti kuntatilintarkastukseen kytkeytyviltä tahoilta, jotta kokonaiskuva kuntatilintarkastuksen toimivuudesta olisi muodostettavissa. Tässä yhteydessä on huomattava, että tilintarkastuksen laatu voidaan ymmärtää asiakkaan tai muiden sidosryhmien näkökulmasta eri tavalla kuin tilintarkastuspalvelun tarjoajan noudatettavaksi tarkoitettu hyvä tilintarkastustapa edellyttää. Kansainvälisessä tutkimuksessa on havaittu, että tilintarkastaja saattaa mukautua tarkastuskohteen johdon intresseihin pikemminkin kuin päämiehen intressiin saada täysin riippumaton ja objektiivinen varmennus tilinpäätökselle (Greenwood ja Chan, 2019). Edellä mainittu ilmiö voi esiintyessään heikentää hyvän tilintarkastustavan mukaisen tilintarkastuksen toteutumista.

Tarkastuksen laatua määritettäessä on huomioitava tilintarkastustutkimuksessa paljon esillä oleva tarkastuksen odotuskuilun käsite. Tällä tarkoitetaan kuilua asiakkaiden, päämiesten ja yleisön odotusten sekä tarkastustoiminnalla tuotettavissa olevan varmuuden välillä. Toisin sanoen, tilintarkastus ei kaikissa yhteyksissä kykene täyttämään kaikkia sille asetettuja odotuksia siitä syystä, että *kyseiset odotukset ovat osittain epärealistisia*. (Martiainen ym. 2002.) Mahdollista odotuskuilua tilaajatahona toimivan tarkastuslautakunnan ja tilintarkastajan välillä voi kuroa umpeen kertomalla tilintarkastuskohteen edustajille hyvän tilintarkastustavan sisällöstä kuten eräs tähän tutkimukseen haastatelluista henkilöistä kuvasi: *”Tilintarkastaja on myös esitellyt kirjallisesti ja suullisesti, mitä hyvä julkishallinnon*

tilintarkastustapa tarkoittaa. Myös raportointivelvollisuudesta on hyvä kertoa. Näillä keinoin odotuskuilua saa kavennettua”.

1.3 Tutkimusaineistot ja raportin rakenne

Tutkimusprojektissa koottiin monipuolinen aineisto, joka koostuu (i) kuntien ja kuntayhtymisen lakisääteisen tilintarkastuksen kilpailutusdokumenteista, (ii) tilintarkastajille, kunta-sektorin talousjohtajille ja tarkastuslautakuntien puheenjohtajille suunnatuista kyselyistä, (iii) kaupunkien reviisoreiden ja tarkastuspäälliköiden, kuntien tarkastuslautakuntien puheenjohtajien ja talousjohtajien, tilintarkastusyhteisöiden ja Patentti- ja Rekisterihallituksen (PRH) tilintarkastusvalvonnan sekä PRH:n ja Valtionvarainministeriön (VM) JHTT-lautakuntien puheenjohtajien haastatteluista ja (iv) PRH:n tilintarkastuslautakunnan päätöksistä koskien JHT-tilintarkastajien toimintaa. Tutkimusraportin liitteessä esitetään tarkemmat tulokset JHT-tilintarkastajille sekä kuntien tarkastuslautakuntien puheenjohtajille ja talousjohtajille suunnatuista kyselyistä. Niiden osalta on esitetty keskiarvoja ja frekvenssi- ja prosenttijakaumia.

Kyselyihin vastasi yhteensä 43 JHT-tilintarkastajaa (noin puolet aktiivisesti lakisääteisessä kuntatilintarkastuksessa toimivista JHT-tilintarkastajista), 86 tarkastuslautakunnan (kunnan tai kuntayhtymän) puheenjohtajaa ja 114 kunnan tai kuntayhtymän talousjohtajaa (tai muulta johtavalta viranhaltijalta). Kysely oli sähköpostitse jaettava verkkopohjainen lomaketutkimus.

Kaikki haastattelut nauhoitettiin ja litteroitiin. Osasta litterointia tehtiin myös ohjausryhmälle kirjakieliset referaatit. Haastatteluista on koottu julkaisuun tärkeimmät tulokset niin, että haastateltavien anonymiteetti säilyy. Haastattelut kestivät keskimäärin noin tunnin.

Kunta- ja kuntayhtymähaastatteluihin valittiin erityyppisiä kuntia ja kuntayhtymiä koon ja taloudellisen aseman perusteella niin, että erilaiset piirteet tulivat edustetuiksi. Haastatteluihin valittujen kuntien joukossa oli sijainniltaan (mm. etäisyys maakuntakeskuksesta), asukastiheydeltään ja taloudelliselta asemaltaan (kriisikuntakriteerit) erilaisia kuntia. Näissä kunnissa ja kuntayhtymissä tehtiin yhteensä 20 ryhmähaastattelua vuoden 2020 aikana. Haastatteluun kutsuttiin kunnan (tai kuntayhtymän) tarkastuslautakunnan puheenjohtaja ja talousjohtaja sekä tarkastuspäällikkö niiden kuntien (kuntayhtymien) osalta, joissa oli tarkastuspäällikkö. Kaupunkien ja kuntayhtymien ulkoisen tarkastuksen johtavia viranhaltijaa oli mukana viidessä näistä haastatteluista.

Viidestä kaupungista (Espoo, Tampere, Jyväskylä, Lahti ja Kuopio) haastateltiin erikseen ulkoisen tarkastuksen johtavat viranhaltijat (reviisori tai tarkastuspäällikkö), yhteensä viisi haastattelua.

PRH:sta haastateltiin Tilintarkastuslautakunnan (Tila) puheenjohtajaa, laadunvalvonnan esihenkilöä ja laatujaoston jäsentä, sekä aiemman JHTT-lautakunnan puheenjohtajaa ja laatujaoston sihteerä.

Tilintarkastusyhteisöistä haastateltiin BDO Auditorin, KPMG:n, E&Y:n, PwC:n, Deloitte ja Revisiumin edustajat (JHT- ja HT- sekä KHT-tilintarkastajia), yhteensä 8 haastateltavaa.

Tutkimuksen toisessa luvussa käsitellään kuntatilintarkastuksen oikeudellista viitekehystä. Luvussa 3 esitellään yhteenveto tämän tutkimushankkeen päätuloksista sekä lainsäädännön ja muiden normien kehittämisehdotuksista. Luvussa 4 esitellään tämän tutkimushankkeen empiirisiin aineistoihin pohjautuvia tuloksia.

2 Kuntatilintarkastuksen oikeudellinen kehys

2.1 Kuntalaki ja muu oikeudellinen sääntely

Tilintarkastuksen keskeisissä lähtökohdissa korostuvat erityisesti seuraavat tärkeät tekijät ja tarkastuksen asianmukaisen toteuttamisen edellytykset: tarkastusmateriaalin (mm. hallintoa koskevien normien) todennettavuusvaatimus, riittävä tarkastustarkkuus, kirjanpidon ja tilinpäätöksen luotettavuus, tilintarkastajan riippumattomuus ja tilintarkastajien eettisten sääntöjen kunnioittaminen. Kunnissa ja kuntayhtymissä myös poliittisten arvojen ja päämäärien merkitys julkistalouden ja -hallinnon tavoitteiden asettamisessa, lainsäädännössä ja budjeteissa luo ympäristöä tarkastukselle. (Myllymäki 2007, 133.)

Kuntien ja kuntayhtymien tilintarkastusta koskevat oikeusnormit sisältyvät kuntalain (Kuntal 410/2015) hallinnon ja talouden tarkastusta koskevan luvun (luku 14) lisäksi julkishallinnon ja -talouden tilintarkastusta koskevan lain (JHT-laki 1142/2015) säännöksiin. Kunnan tytäryhteisöjen ja säätiöiden kohdalla tulevat erityisesti sovellettavaksi yksityisoikeudellisten yhteisöjen tilintarkastusta koskevat säädökset (osakeyhtiöitä koskevien osakeyhtiölain (OYL 624/2006) 7 luvun ja tilintarkastuslain (TTL 1141/2015) 4 luvun säännökset.

Nykymuotoinen suomalainen kuntatilintarkastus perustuu ammattitilintarkastukseen. Suomalaisessa kunnallisessa tilintarkastusjärjestelmässä on luovuttu vuoden 1995 kuntalain (365/1995) myötä vuoden 1976 kunnallislain (953/1976) pohjalle rakentuneesta luottamushenkilöperustaisesta kuntatilintarkastuksesta, joka perustui kunnanvaltuuston toimikaudekseen valitsevien neljän luottamushenkilötilintarkastajan ja heidän apunaan toimineen kuntien keskusjärjestöstä nimetyn ammattitilintarkastajan työpanokseen. Näihin luottamushenkilötilintarkastajiin sovellettiin tuolloisen kunnallislain luottamushenkilöitä koskevia yleisiä säännöksiä, mukaan lukien luottamustoimesta kieltäytymistä ja esteellisyyttä (Em., 313). Vuoden 1976 kunnallislain aikainen luottamushenkilöperustainen tilintarkastus lakkautettiin vuoden 1995 kuntalain myötä. Ammattitilintarkastukseen perustuvassa järjestelmässä valtuusto valitsee hallinnon ja talouden tarkastamista varten tilintarkastusyhteisön ja tämän yhteisön on puolestaan määrättävä kuntalain (410/2015) 122.1 §:n mukaan vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi JHT-tilintarkastaja. Suomessa kuntatilintarkastajat toimivat tehtävissään virkavastuulla (L 18.9.2015/1236).

Kunnalliseen tarkastusjärjestelmään kuuluu tärkeänä osana luottamushenkilöiden toiminta. Kunnissa ja kuntayhtymissä pakollisen tarkastuslautakunnan lakisäateisiin tehtäviin

kuuluu valmistella valtuuston päätettävät hallinnon ja talouden tarkastusta koskevat asiat, huolehtia kunnan ja sen tytäryhteisöjen tarkastuksen yhteensovittamisesta ja valmistella kunnanhallitukselle esitys tehtäviään koskeviksi hallintosäännön määräyksiksi sekä arvioinnin ja tarkastuksen talousarvioksi. Tilintarkastuksen toimeenpano ja seuranta edellyttävät tarkastuslautakunnan (KuntaL 121 §) ja tilintarkastajan (KuntaL 122 ja 123 §:t) välillä hyvää vuorovaikutusta. Tämän vuorovaikutus on yksi tämä tutkimuksen selvitystyön kohteista.

Tilintarkastuksen ja tilintarkastajan osalta kuntalaki (410/2015) asettaa seuraavat vaatimukset:

- Kunnan tytäryhteisön tilintarkastajaksi on valittava kunnan tilintarkastusyhteisö, jollei tästä poikkeamiseen ole perusteltua tarkastuksen järjestämiseen liittyvää syytä (KuntaL 122.2 §).
- Tilintarkastusyhteisö voidaan valita kerrallaan enintään kuuden tilikauden hallinnon ja talouden tarkastamista varten (KuntaL 122.3 §).
- Tilintarkastajalla on oltava edellytykset riippumattoman ja riittävän laajan tilintarkastuksen toimittamiseen. Jos edellytykset riippumattomaan tarkastukseen puuttuvat, tilintarkastajan on kieltäydyttävä vastaanottamasta tehtävää tai luovuttava siitä (KuntaL 122.4 §).

Kuntatilintarkastukseen kuuluvien tilintarkastajan tehtävien osalta tilintarkastajan on kuntalain 123.1 §:n mukaan tarkastettava:

1. onko kunnan hallintoa hoidettu lain ja valtuuston päätösten mukaisesti;
2. antavatko kunnan tilinpäätös ja siihen kuuluva konsernitilinpäätös tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten ja määräysten mukaisesti oikeat ja riittävät tiedot kunnan tuloksesta, taloudellisesta asemasta, rahoituksesta ja toiminnasta;
3. ovatko valtionosuuksien perusteista annetut tiedot oikeita;
4. onko kunnan sisäinen valvonta ja riskienhallinta sekä konsernivalvonta järjestetty asianmukaisesti.

Tilintarkastajan tulee noudattaa työssään myös valtuuston ja tarkastuslautakunnan antamia ohjeita, jolleivät ne ole ristiriidassa lain, hallintosäännön tai julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan kanssa (KuntaL 123.2 §). Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa on hyvään asianajajatapaan ja hyvään kirjanpitoon rinnastettavaa tapaoikeutta. Se merkitsee tilintarkastajan velvollisuutta toimia tilintarkastustehtävissä huolellisen ammattihenkilön yleisesti noudattaman tilintarkastuskäytännön mukaisesti. Suomen Tilintarkastajat ry:n suositus julkishallinnon hyvästä tilintarkastustavasta on annettu vuonna 2020. Aiempi vastaava suositus vuodelta 2015 oli JHTT-yhdistyksen antama. Tilintarkastajan tulee

käyttää hyväkseen tilintarkastuksen suunnittelussa, toteutuksessa ja raportoinnissa menetelmiä, joita huolelliset ammattihenkilöt yleisesti käyttävät. (JHT-laki 1142/2015, 6 §; HE 242/1998 vp, 14.) Tilintarkastajan edellytetään ilmoittavan havaitsemistaan olennaisista epäkohdista viipymättä kunnanhallitukselle annettavassa tilintarkastuspöytäkirjassa (KuntaL 123.3 §).

Tilintarkastajalla on salassapitoa koskevien säännösten estämättä oikeus saada kunnan viranomaisilta ja kuntakonserniin kuuluvilta yhteisöiltä ja säätiöiltä tiedot ja nähtävikseen asiakirjat, joita hän pitää tarpeellisina tarkastustehtävän hoitamiseksi. Tarkastuslautakunta on paljolti riippuvainen tilintarkastajan työn tuotoksista ja tuloksista, jotka koskevat kuntakonserniin kuuluvien yhteisöjen ja säätiöiden tarkastusta, sillä tarkastuslautakunnalla itsellään ei ole sellaista tietojensaantioikeutta, joka ulottuisi kaikenkattavasti kuntakonserniin kuuluvien yhtiöiden ja säätiöiden asiakirjoihin asti. (Ks. KuntaL 124 §).

Tilintarkastuslaki ja JHT-laki edellyttävät tilintarkastusauktorisoinnin saamiseksi tilintarkastajilta erityistä koulutusta, kokemusta ja erityisen tilintarkastajatutkinnon suorittamista. Lisäksi auktorisoidut JHT-tilintarkastajat ovat PRH:n tilintarkastusvalvonnan ja laadunvalvonnan alaisia. PRH:n tilintarkastusvalvonta hyväksyy tilintarkastajat sekä huolehtii hyväksymisjärjestelmästä ja sen kehittämisestä, valvoo tilintarkastajien ammattitaidon ylläpitämistä ja kehittämistä sekä tilintarkastukseen liittyvien lakien noudattamista. (Tilintarkastuslaki 4:2 ja 7:1–3.)

PRH:n laaduntarkastuksen avulla valvotaan siitä, että tilintarkastusyhteisön ja tilintarkastajan oma laadunvalvonta toimii asianmukaisesti. PRH määrää tilintarkastajan laaduntarkastukseen vähintään joka kuudes vuosi, mutta vähintään joka kolmas vuosi, jos tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö tarkastaa yleisen edun kannalta merkittävää yhteisöä. Tilintarkastusvalvonta voi ottaa tilintarkastajan toiminnan tutkintaan sekä laadunvalvonnan havaintojen että kantelujen perusteella. Jos tilintarkastusvalvonta päättyy siihen, että tilintarkastaja on toiminut tilintarkastuslain tai hyvän tilintarkastuskäytännön vastaisesti, asia menee ratkaistavaksi PRH:n tilintarkastuslautakuntaan. Lautakunta päättää mahdollisista seuraamuksista, joita voivat olla tilintarkastajalle tuleva huomautus, varoitus, hyväksymisen peruuttaminen tai määräaikainen kieltä toimia tilintarkastajana. Lautakunta tekee päätöksensä itsenäisesti tilintarkastusvalvonnan valmisteluun ja esittelyyn nojautuen. (Tilintarkastuslaki 10:1–4., PRH:n haastattelut.)

Tilintarkastajien auktorisoinnilla ja riippumattomalla tilintarkastajien valvonnalla lainsäätäjä on luonut tilintarkastuksen laadulle perusedellytykset. Tilintarkastajien valvonnan riippumattomuus vahvistui vuoden 2016 alusta voimaan tulleen uuden tilintarkastuslain (1141/2015) myötä. Siinä tilintarkastusvalvonta siirrettiin kokonaan valtiolle, PRH:n yhteyteen.

2.2 Luottamushenkilö- ja ammattitilintarkastus kunnallisessa valvontajärjestelmässä

Kunnan itsehallintoon kuuluu olennaisena osana, että kuntaorganisaatio huolehtii oman valvontajärjestelmänsä toimivuudesta. Kunnan omaehtoiseen valvontaan kuuluu kunnan valvonta- ja tarkastusinstituutio, joka koostuu luottamushenkilöelinten valvonnasta, kunnan viranhaltijaorganisaation vastuulla olevasta sisäisestä valvonnasta ja toisaalta kunnan hankkimasta ulkoisesta ja riippumattomasta ammattitilintarkastuksesta.

Kunnan omaehtoista, mutta tilivelvollisesta hallinnosta riippumatonta, ja siksi tavallaan kunnan hallintoon nähden ulkoista, valvontaa on kunnanvaltuuston alaisuudessa tapahtuva valvontatoiminta. Sitä toteutetaan kunnan tarkastuslautakunnan ja JHT-ammattitilintarkastajien avulla. Valtuuston tarkastuslautakuntaan valitsevat luottamushenkilöt vastaavat kunnan ulkoisen tilintarkastuksen järjestämisestä sekä toisaalta omasta, kuntalain velvoittamasta arviointitoiminnasta, joka kohdistuu valtuuston asettamien taloudellisten ja toiminnallisten tavoitteiden toteutumisen sekä kunnan toimintojen tarkoituksenmukaisuuden ja tuloksellisuuden arviointiin. (Ala-aho, Leppänen ja Oulasvirta 2019, 12–13, 145–166.)

Kuntalain 14 §:n mukaan valtuusto päättää sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan perusteista. Kuntalain 39 §:n 7 kohdassa kunnanhallitus puolestaan veloitetaan huolehtimaan kunnan sisäisestä valvonnasta ja riskienhallinnan järjestämisestä. Sisäiseen valvontaan kuuluu sisäinen tarkastus, joka toimii kunnan johdon valvonnan apuna ja arvioi sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toimivuutta. Päätoimisia sisäisiä tarkastajia on suurissa ja keskisuurissa kunnissa ja kaupungeissa (Rönkkö 2015).

Kuntalain 123.1 §:n 4 kohdan mukaan tilintarkastajan on tarkastettava, ”onko kunnan sisäinen valvonta ja riskienhallinta sekä konsernivalvonta järjestetty asianmukaisesti”. Kunnallisen sisäisen valvonnan toteutuksesta tarkastetaan kuntalain mukaan sen asianmukaisuutta laillisuustarkastuksen näkökulmasta. Kuntalain sisältö koko laajuudessaan muodostaa perustan laillisuustarkastukselle. Kunnan erityistoimialaa koskevat lainsäädännökset tuovat myös laillisuustarkastukselle sisällön. Tarkoituksenmukaisuuden ja tuloksellisuuden arviointi kuuluu kuntalain mukaan luottamushenkilöelimenä toimivalle tarkastuslautakunnalle (Ala-aho, Leppänen, Oulasvirta 2019, 56).

JHT-tilintarkastaja toimii useissa kunnissa tarkastuslautakunnan sihteerin ja avustajan roolissa. Sihteerin ja avustajan roolissa hän auttaa merkittäväällä tavalla lautakunnan tehtäviin kuuluvan arvioinnin tekemistä ja arviointikertomuksen laatimista erityisesti pienissä kunnissa ja kuntayhtymissä, joissa lautakunnalle ei ole omaa valmistelevaa päätoimista henkilökuntaa. Tilintarkastajan toimiessa tarkastuslautakunnan sihteerinä tai avustajana tämä rooli tulee pitää erillään varsinaisesta tilintarkastajan roolista.

2.3 Luottamushenkilö- ja ammattitilintarkastuksesta Ruotsissa

Kotimaisia kunnallisen tilintarkastuksen instituutiota vertaillaan tässä luvussa lyhyesti Ruotsin kunnalliseen valvontajärjestelmään.

Ruotsin kunnissa valtuusto (fullmäktige) asettaa toiminnan yleiset suuntaviivat ja tavoitteet. Kunnanhallituksen (kommunstyrelsen) tehtävänä on niiden toteutus asioiden valmistelun, toimeenpanon ja koordinoinnin keinoin. Kunnan organisaatioon kuuluu myös tarvittava määrä lautakuntia. Näitä kunnanhallitus osaltaan myös valvoo. Toisaalta lautakunnille on Ruotsin kuntalaissa (kommunallag 2017:725) annettu nimenomaisesti velvollisuus varmistaa, että niiden alaisen toiminnan sisäinen valvonta on riittävää ja että toimintaa hoidetaan tyydyttävällä tavalla. Sisäisen valvonnan järjestämisen vastuu on myös kunnanhallituksella ja lautakunnilla. Ruotsin kuntalain 9:9 määrittää, että tilintarkastajien tehtävänä on tarkastaa sitä, että lautakuntien sisäisen valvonnan toimet ovat riittävällä tasolla. (Ks. myös Niemivuo 2013, s. 208–213.)

Ruotsalainen tilintarkastusjärjestelmä eroaa muista Pohjoismaista siten, että se on vahvasti luottamushenkilövetoinen. Ruotsissa kuntatilintarkastus muistuttaa osittain sitä järjestelmää, joka oli Suomessa käytössä ennen vuoden 1995 kuntalakea. Tilintarkastajia on useita ja heille taataan lakiperustaisesti henkilökohtainen riippumattomuus. Nämä luottamushenkilötilintarkastajat eivät muodosta varsinaista toimielintä, ja he laativat myös toisistaan erilliset raportit. Tarkastajat tulevat lähtökohtaisesti poliittisista puolueista, mutta heillä on lain mukaan velvollisuus käyttää apunaan ammattitilintarkastajia ja muita asiantuntijoita. (Sletnes ym. 2013, s. 575.)

Jóhannesdóttirin ym. tutkimuksessa todettiin, että Ruotsi on ainoa Pohjoismaa, jossa ei kuntatasolla edellytetä sisäisen tarkastuksen toimintoja lainsäädännössä, mutta tilintarkastajien raportit sisältävät sisäisen tarkastuksen alaan tyypillisesti kuuluvia kirjauksia ja piirteitä. (Jóhannesdóttir ym. 2018, s. 33.)

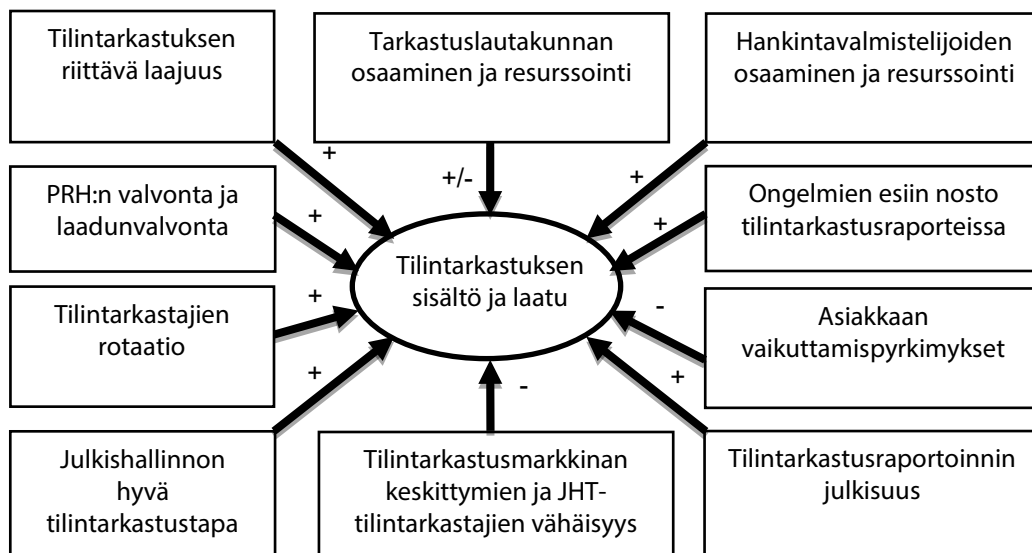
Ruotsin kuntatilintarkastusmarkkinoilta on löydetty viitteitä siitä, että Big 4 -tilintarkastusyhteisöistä KPMG ja Deloitte ovat kasvattaneet markkinaosuuttaan alihinnoittelun avulla (Tagesson ja Grossi, 2015).

3 Yhteenveto tuloksista ja lainsäädännön sekä normien kehittämisehdotukset

3.1 Yhteenveto tuloksista

Tässä osassa esitetään yhteenveto hankkeen tuloksista kuvion 1 mukaisesti.

Kuvio 1. Tutkimuksen keskeiset tulokset ja kunnallisen tilintarkastuksen laatuun ja laadun vaikuttavuuteen vaikuttavat tekijät sekä laatuongelmien ja tilintarkastusmarkkinoiden ongelmien esiintymisen indikaattorit



Yksi tärkeä tutkimuksen tulos oli, että kunnissa ja kuntayhtymissä ollaan pääosin tyytyväisiä lakisääteisen tilintarkastuksen palveluun. Tarkastuslautakuntien puheenjohtajista 97 % ja talousjohtajista 93 % oli melko tai erittäin tyytyväisiä kunnalliseen tilintarkastukseen

Tilintarkastuksen riittävä laajuus. Kuntatilintarkastuksen kustannukset¹ ja tarkastusmäärät vaikuttavat vertailussa yrityssektoriin vähäisiltä, kun huomioidaan koko kuntasektorin laajuus. Kustannukset n. 0,1 promillea koko kuntataloudesta (tämän raportin aineisto), kun pörssiin listautuneiden yritysten vastaava kustannussumma on Suomessa 0,6 promillea

¹ Kokonaiskustannukset sisältävät tilintarkastuksesta ja tilintarkastusyhteisöltä hankittujen muiden palveluiden kustannukset yhteensä.

taseen loppusummasta (Eierle ym. 2020). Kuntatilintarkastajille tilintarkastuksesta maksettu palkkio vaikuttaa näin ollen olevan selkeästi matalampi kuin yritysten tilintarkastuksesta maksettu palkkio. Tarkastuslautakuntien puheenjohtajista 86% vastasi hinnan vaikuttavan kilpailutuksessa ja tilintarkastusyhteisön valinnassa erittäin paljon tai melko paljon. Myös tilintarkastuksen hankinta-asiakirjojen ja tarjouspyyntöjen analyysi vahvisti hinnan painottuvan tarkastusyhteisön valintakriteereissä siten, että halvimman hinnan tarjoaminen johtaa lähes aina tarjouskilpailun voittamiseen. Nämä tekijät voivat heikentää alan liikeloudellista houkuttelevuutta sekä riittävän tarkastuslaajuuden toteutumista.

Tarkastusyhteisöjen haastattelujen mukaan on ongelmallista, että tilintarkastuksen kilpailutuksessa tarkastuspäivien määrä kiinnitetään tarjouspyynnössä, koska sen tulisi määräytyä kuntalain ja hyvän julkishallinnon tilintarkastustavan mukaan niin, että määrä aina mahdollistaa riippumattoman ja riittävän laajan tilintarkastuksen toteuttamisen.

Tutkimuksen kyselyiden valossa näyttää siltä, että etenkin valtionosuuksien perusteista annettaviin tietoihin ja kuntakonsernien tilinpäätöksiin ja niiden valvontaan pitäisi kohdistaa enemmän tarkastusta. JHT-tilintarkastajat pitivät edellä mainittua kahta osa-aluetta muita kuntalain mukaisia tarkastustehtävän kohteita vähemmän tärkeinä. Konserniasioiden tarkastaminen vaatii vankkaa erityisosaamista, johon voisi olla hyvä panostaa yleisesti ottaen nykyistä enemmän.

Tarkastuslautakunnan osaamisen ja resursoinnin puutetta on havaittavissa tarjouspyyntöasiakirjoista, joiden perusteella kilpailutuksissa käytetyt kriteerit eivät aina mittaa laatua optimaalisesti. Paikoin käytetyt kriteerit ja ehdot eivät ole hankintalainsäädännön mukaisia. Kyselyiden ja haastatteluiden mukaan tarkastuslautakunnat kompensoivat vähäisiä omia resurssejaan käyttämällä JHT-tilintarkastajia lautakunnan sihteerinä ja muissa avustavissa tehtävissä. JHT-tilintarkastajien panos lautakunnan arviointityössä on merkittävä ja välttämätön kunnissa, joissa lautakunnalle ei ole omaa valmistelevaa hallintokoneistoa ja viranhaltijoita.

Hankintavalmistelijoiden osaaminen ja resurssointi. Haastattelujen perusteella vaikuttaa siltä, että hankintojen valmistelijat eivät ole tietoisia kaikista lainsäädännön tarjoamista mahdollisuuksista tilintarkastushankintojen toteuttamisessa. Tarkastuslautakunta voi laatia tarjouspyynnön siten, että laadulle asetetut vaatimukset esitetään minimivaatimuksina ja tarjouskilpailu ratkaistaan halvimman hinnan mukaan. Toinen vaihtoehto on, että tarjouksen laatutekijöitä pisteytetään tarjousvertailussa yhdessä hinnan kanssa. Tarjousvertailussa tarjoukset päätyvät kuitenkin usein laadun arvioinnissa tasapisteisiin ja siksi todellinen valinta tehdään ainoastaan hinnan perusteella. Tämän tutkimuksen tulos usean eri aineiston valossa on, että kunnat ja kuntayhtymät painottavat valinnoissa liiaksi hintaa.

Hankintoja koskeva asiakirja-analyysi osoitti, että kuntien ja kuntayhtymien ja niiden tarkastuslautakuntien hankintaosaamisessa on puutteita. Hankintamenettelyiden monipuolinen hyödyntäminen on vähäistä, esimerkiksi haastatteluiden hyödyntäminen hankintamenettelyissä on vähäistä.

Ongelmien esiin tuominen tilintarkastusraporteissa. Tilintarkastuskertomuksissa annettu mukautusten määrä on vähentynyt 2010-luvulla, mikä voi olla merkki joko ongelmien raportoinnin vajeista tai siitä, että kunnat ja kuntayhtymät ovat kehittäneet moitteiden kohteena olleita asioita.

Kyselyssä tarkastuslautakuntien puheenjohtajat ja talousjohtajat olivat valtaosin tyytyväisiä tilintarkastajan raportointiin. Tämä ei kuitenkaan muodosta koko kuvaa tilanteesta, koska edellä mainittujen vastaajien on vaikea tietää sen tarkastusprosessin, joka edeltää tilintarkastuskertomuksen julkaisemista, todellista sisältöä ja siihen kohdistuvia hyvän tilintarkastustavan laatuvaatimusten tosiasiallista toteutumista.

Tilintarkastuskertomusaineiston analyysin mukaan tilintarkastuskertomuksissa mukautuskäytännöt ovat suosituksista huolimatta osittain kirjavia. PRH:n ja sen laadunvalvonnan haastatteluissa taas tuli esille, että tarkastusraportoinnin laatu ei välttämättä ole parantunut riittävästi ja että laatu on käytännössä vaihtelevaa. Osittain tämä saattaa johtua siitä, ettei tilintarkastaja uskalla raportoida kertomuksessa kaikesta asiakkaan reaktioiden vuoksi. Puutteista saatetaan raportoida hallitukselle menevään pöytäkirjaan, jolloin vaikuttavuus saattaa jäädä pieneksi, kun hallitukselle raportoidaan heidän omista virheistään. Markkinoilla vielä toimivien isojen tilintarkastusyhteisöjen haastatteluissa ei tunnistettu, että tällaista ongelmaa esiintyisi heillä käytännössä.

Tutkimuksen ryhmähaastatteluiden valossa tarkastusinformaation hyödyntäminen on rajallista. Informaation hyödyntämisen edellytyksiä voidaan edistää tilintarkastusraportointia kehittämällä. Havaintojemme mukaan tilintarkastusraportoinnin kehittämistarpeita tulisi arvioida. Kuntatilintarkastuksen osalta tulisi selvittää yksityisellä puolella tilintarkastuksessa käytössä olevaa vaatimusta keskeisten tilintarkastuksessa esille tulleiden seikkojen (KAM eli Key Audit Matters) raportoinnista tilintarkastuskertomuksessa.

Kuntatilintarkastajien riippumattomuus on kyselyyn vastanneiden enemmistön käsityksissä hyvällä tasolla. Riippumattomuusongelmaa kuitenkin esiintyy tietyissä tilanteissa, koska JHT-tilintarkastajista osa vastasi, että tilintarkastajaa kohtaan esiintyy painostusta. JHT-tilintarkastajista 23 % vastasi, että JHT-tilintarkastajat kohtaavat melko usein työssään painostusta tilintarkastusasiakkaalta. Painostus voi vaikuttaa tilintarkastajan riippumattomuuteen ja raportointiin niitä heikentävästi.

Tilintarkastusraportoinnin julkisuus. Tilintarkastajan tuottamaa informaatiota, erityisesti muistioita, ei välttämättä hyödynnetä kunnissa päätöksenteon ja toiminnan ohjaamisen tukena. Paikoin tilintarkastuksessa syntynyt tieto jää pelkästään tarkastuslautakunnalle.

Tilintarkastusmarkkinan keskittyminen ja JHT-tilintarkastajien määrä. Kaksi tilintarkastusyhteisöä hallitsee 96 % kuntatilintarkastuksen markkinoista. Suomessa on 294 kuntaa ja 132 kuntayhtymää. JHT-tilintarkastajia on 126, mutta PRH:lta saadun JHT-rekisterin perusteella heistä vain 105 toimii kuntatilintarkastuksessa, ja tästäkin määrästä huomattava osa ei toimi aktiivisesti kuntatilintarkastajana (JHT-kyselyn ja haastattelujen perusteella). Edellisten lukujen perusteella näyttää siltä, että JHT-tarkastajien määrä on varsin vähäinen ottaen huomioon JHT-tarkastuksen kohteiden suuren lukumäärän.

Tarkastuksen hankintaan liittyvä tarkastuspäivien niukkuuden aiheuttama aikapaine muodostaa tarkastukselle kattavuus- ja laaturiskin. Ruotsissa tehdyssä tutkimuksessa (Broberg ym., 2017) havaittiin, että mitä enemmän tilintarkastajat kokivat aikapaineita, sitä suurempi oli riski mm. asiakkaiden epäilyttävien selitysten hyväksymisestä tai tarkastajan raportoinnin heikentymisestä.

Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa. Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa vaatii täsmentämistä yksiselitteisten tulkintojen muodostamiseksi. Kansainvälisten tilintarkastustandardien käyttö osana kuntatilintarkastusta on vaihtelevaa, koska niiden soveltaminen perustuu JHT-tarkastajan ammatilliseen harkintaan. Kyselyn ja haastattelujen tulosten valossa julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa ja sen suhdetta yksityisen sektorin tilintarkastuksen ISA-standardeihin tulee selkeyttää.

Kuntatilintarkastajien rotaatio. Lainsäädäntö ei sisällä kuntatilintarkastajan rotaatiovaatimusta, minkä vuoksi joissakin kunnissa sama tilintarkastaja on toiminut jopa vuosikymmeniä. Usein JHT-tarkastajat tarkastavat pitkään samaa kuntaa. Tilintarkastajista yli puolet vastasi, että kokemuksensa mukaan JHT-tilintarkastajat tarkastavat samaa kohdetta pitkään (yli 6 vuotta) hyvin usein tai melko usein.

PRH:n suorittama laadunvalvonta. Erityisesti kuntatilintarkastusta koskevan valvonnan ja laaduntarkastuksen resurssointi jäi vähäiseksi tilintarkastusvalvonnan uudistuksessa. Kuntatilintarkastajan asema ja tehtävien sisältö poikkeaa yritystilintarkastajan roolista ja tehtävistä. Kuntatilintarkastajalta edellytetään painotetusti kuntakenttää tuntevan asiantuntijan ja neuvonantajan roolia. PRH:n laadunvalvonnassa tulisi lisätä julkishallinnon tilintarkastuksen erityisasiantuntemuksen resurssointia.

PRH:n valvonnan suhteen tuli JHT-tarkastajilta ja tarkastusyhteisöiltä kritiikkiä. Valvonnan toivottiin, enemmän vuorovaikutusta ja kehittävää otetta sanktioihin keskittävän otteen lisäksi. Toisaalta PRH:n laaduntarkastuksen toimintaa on jo kehitetty entistä

järjestelmällisemmäksi ja vuorovaikutteisemmaksi mm. ilmoittamalla etukäteen laadun- tarkastusten painopistealueet ja arviointikriteerit sekä järjestämällä koulutustilaisuuksia. JHT-tilintarkastajien laadunvalvonnan osalta voitaisiin perustetun laatujaoston toimintaa kehittää etukäteissuunnittelun ja tiedottamisen avulla niin, että laatujaostoon nousevat tapaukset olisivat koordinoitusti hyödynnettävissä tehokkaasti julkishallinnon hyvän tilin- tarkastustavan kehittämisessä. PRH:n seikkaperäisissä ja informatiivisissa vuosiraporteissa voisi eriyttää tulokset laaduntarkastuksista kohdistuen JHT-tilintarkastajiin. Myös koulutus- tilaisuuksia voisi lisätä.

Kuntatilintarkastuksen laadussa on PRH:n laaduntarkastuksen perusteella havaittavissa ongelmia, koska runsaassa neljäosassa tarkastettava ei saanut hyväksyty -tulosta vuosina 2016-2020 PRH:n tekemissä JHT- ja JHTT-tilintarkastajien toimeksiantojen tarkastuksissa. Näissä laaduntarkastuksissa käytettiin arviointikriteeristöä julkishallinnon hyvää tilin- tarkastustapaa. Edellä mainitut tulokset ovat huomiota herättäviä, ja toisaalta ei-hyväksyty- jen tulosten osuus on nostanut esiin kysymyksiä tarkastajien keskuudessa siitä, miten arvi- ointikriteeristöä tulisi soveltaa laaduntarkastusprosessissa. Joka tapauksessa em. huomiot korostavat laadunvalvonnan ja -tarkastuksen tärkeyttä julkishallinnon hyvän tilintarkastus- tavan kehittämisessä.

Empiiristen aineistojen tulosten koontitaulukot

Tässä osiossa esitetään tutkimustulosten yhteenveto taulukkomuodossa. Ensimmäiseen taulukkoon on koottu eri vastaajaryhmien käsitykset koskien tilintarkastuspalvelua ja fokus ryhmä -haastatteluiden tulokset. Jäljempänä on koonnit myös muista empiirisistä aineistoista.

Taulukko 1. Yhteenvedo kyselytutkimuksen ja kuntahaastatteluiden tuloksista

Koonti	Kyselyt : Vastaaajien enemmistön käsitys		Kuntien ja kuntayhtymien ryhmähaastattelut
	JHT-tarkastajien käsitys (N=43)	Puheenjohtajien (N=86) ja talousjohtajien käsitykset (N=114) – ei mainittavia eroja	Kuntien ja kuntayhtymien haastattelut (20 kpl) tilintarkastajan ja tarkastuslautakunnan vuorovaikutuksesta
Kilpailutus	Ei toimi hyvin	Toimii kohtuullisesti, mutta ongelmia	Toimii kohtuullisesti, mutta ongelmia
Vuorovaikutus (tilintarkastaja – tarkastuslautakunta)	Hyvä, tiettyjä ongelmia	Hyvä	Pääosin hyvä, mutta haastatteluissa tuli esiin myös ongelmia.
Tilintarkastajien integriteetti	Hyvä oman käsityksen mukaan	Hyvä	Hyvä
Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa	Noudatetaan ISA-standardeja soveltuvin osin. Osin epäselvyyttä standardien noudattamisessa, kaipaa selventämistä	Luottamus hyvä sen toteutumiseen	Luottamus hyvä sen toteutumiseen.
Tilintarkastajan riippumattomuus ja raportointi	Painostusta esiintyy jonkin verran, joka voi vaarantaa riippumattomuuden ja heikentää raportointia	Hyvä luottamus raportoinnin laatuun	Hyvä luottamus raportoinnin laatuun
Tilintarkastusvalvonta	Toimii epätyytyvästi joiltakin osin	Ei kysytty	Ei kysytty

Taulukko 2. Tilintarkastusyhteisöjen, kaupunkien revisoreiden ja tilintarkastusvalvonnan haastattelut

Haastattelun kohderyhmä	Kaksi edelleen kuntatilitarkastusmarkkinalla toimivaa isoa yhteisöä	Markkinoilta vetäytyneet kolme isoa ketjua	Suurten kaupunkien revisorit (N=5)	PRH (Tilan pj, laadunvalvonta ja laatujaosto)
Kilpailutus	Määrä- ja hintaongelma	Liiketoimintana ei houkuttele enää	Toimii, mutta ongelmana tarjousten vähäisyys	Ei kysytty
Tilintarkastusvalvonta (PRH)	PRH:n tulisi ottaa enemmän kehittävä ote tilintarkastusalaan. Valvonnan tulisi olla vakaata ja ennustettavaa.	Ei kysytty	Ei kysytty	Tilintarkastusvalvonta uusinut kehittämisstrategiaansa suuntaan, joka vastaa tilintarkastajien kritiikkiin (vuorovaikutus ja kehittävä ote)
Laadunvalvonta	Toimiva tilintarkastusyhteisön oma laatuvalvonta	Tarkastusyhteisön laatuajittelun ja ISA-standardien sovitus kuntaympäristöön	JHT-tarkastuksen seuranta järjestetty isoissa kaupungeissa hyvin – kommunikaatio toimii tilintarkastajan suuntaan.	PRH:n tilintarkastusvalvonnassa JHT-tilintarkastukseen perustuvien resurssien puute, laatujaoston toiminnassa kehittämistarpeita.
Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa	Noudatetaan ISA-standardeja soveltuvin osin.	Toivotaan selvyttä standardien noudattamisessa	Luottamus hyvä sen toteutumiseen, toimii ilman ongelmia	Laatuvalvonnan mukaan jossain määrin ongelmia. Laadunvalvonnan laadun arvioitavassa kehittämistarvetta.
Tilintarkastajan työn dokumentointi	Tarkastusyhteisöjen laadunvalvonta ja alan standardit edellyttävät työn dokumentointia	Ei kysytty	Tarkastuslautakunta sopii päävastuullisen tilintarkastajan kanssa, miten tilintarkastuksesta raportoidaan tarkastuslautakunnalle (tilintarkastaja raportoi tarkastuslautakunnalle sen määräämällä tavalla)	Työn dokumentoinnissa vielä parannettavaa
Tilintarkastajan raportointi	Ei tehdä kompromisseja raportointisuhteen (asiakkaan painostus ei vaikuta)	Ei kysytty	Tarkastuslautakunta sopii päävastuullisen tilintarkastajan kanssa, miten tilintarkastuksesta raportoidaan tarkastuslautakunnalle (tilintarkastaja raportoi tarkastuslautakunnalle sen määräämällä tavalla)	Raportoinnin laadussa parantamistarpeita

Taulukko 3. Tietopyyntöaineiston perusteella tehdyn analyysin tulokset kilpailutuksesta

Hankinta-asiakirjat	Havaintoja
Tarjouspyynnöt	Tarkastuspäivien määrä kiinnitetään pääosin etukäteen tarjouksissa, mutta lisäpäivien ja -palveluiden hankkimisesta sovitaan erikseen.
JHT-tarkastaja lautakunnan sihteerinä	Varsinkin pienemmät kunnat velvoittavat vastuunalaisen tilintarkastajan myös toimimaan tarkastuslautakunnan sihteerinä.
Tarkastuspäivien määrä	Tarjouspyyntöasiakirjoista ei pääsääntöisesti käy ilmi, mihin tarkastuspäivien määrä perustuu.
Päivien määrä tarjouspyynnössä (peruskunta- ei konserniyhteisöjä)	Minimi 3 (Kyyjärvi), keskiarvo 31, maksimi 390 (Helsinki)
Valitukset markkinaoi- keuteen	Valituksia on ollut jonkin verran, määrä pienentynyt viime vuosina vähäiseksi. Yleisimmät ongelmat ovat vertailuperusteiden käyttämisessä ja hankintapäätösten perusteiden puutteissa.
Vertailukriteerit	Useimmiten käytetyt vertailuperusteet ovat jossain määrin tehottomia.
Valinta	Hinnan merkitys tarjouksen valinnassa on korostunut ja usein halvimman hinnan tarjoamalla voittaa kilpailutuksen.
Sopimus pituus	Yleisin pituus on mallia 4 + 2 vuotta (optiovuodet).

Seuraavassa taulukossa on edelleen koottu yhteen tutkimuksen eri aineistojen perusteella havaittuja ja jäljempänä tarkemmin selostettuja *indikaatioita* toisaalta hyvästä julkishallinnon tilintarkastustavasta, tilintarkastuksen hyvästä laadusta tai sen puutteesta.

Taulukko 4. Hyvän tilintarkastuslaadun tai sen puutteen ja riskien havaittuja indikaatioita

	Hyvän laadun indikaatio	tai sen puutteen indikaatio	Riskitekijä (ei +, kyllä -)
Tilintarkastuslainsäädäntö, tilintarkastusvalvonta, auktorisointijärjestelmä	Järjestetty Tilintarkastusvalvonnan säännöt johtavat valvonnan kattavuuteen		Tilintarkastajan kelpoisuusvaatimukset (+) Auktorisointi (+) Riippumaton valvonta (+)
Valvonnan antamien sanktioiden määrä	Vähäinen määrä (PRH:n ja JHTT-tilastot) tähän asti		Jos paljon, niin (-)
Laadunvalvonnan havainnot – hylkäykset ja uusintatarkastukset		PRH:n laaduntarkastuksissa ei-hyväksytyjen määrä (PRH:n antama selvitys) oli noin neljäsosa tarkastetuista toimeksiantoista.	
Tilintarkastusasiakkaiden tyytyväisyys	Kyselyjen mukaan hyvä (JHT-tilintarkastajat, lautakunnan puheenjohtajat ja talousjohtajat)		(+) (Odotuskuilu esiintyessään voi vaikuttaa) (-)
Rotaatio - riippumattomuus	Usein pitkäaikaisia tarkastusasiakkuuksia (kyselyt ja haastattelut)		Läheisyysuhka, joka voi vaikuttaa riippumattomuuteen (-)
Rooliristiiridat - riippumattomuus	Varsinkin pienissä tilintarkastusasiakkaissa JHT-tilintarkastaja myös tarkastuslautakunnan sihteeri ja avustaja (tarkastuslautakuntien kysely, haastattelut)		Lakisääteinen JHT-tilintarkastaja Itk:n sihteeri ja avustajana (-)
Tarkastuskertomusten laatu – mukautusten johdonmukaisuus	Epäyhtenäisyyttä kertomusten mukautamisessa (tilintarkastuskertomusten 2018 analyysi)		(-)

	Hyvän laadun indikaatio	tai sen puutteen indikaatio	Riskitekijä (ei +, kyllä -)
Tarkastuksen kattavuus – kuntalaki 123 §		Osa kunnista määrittelee tilintarkastuspäivien määrän mahdollisesti liian alhaiseksi (JHT-kysely, tarkastusyhteisöhaastattelut)	(-)
		Indikaatioita konsernien ja valtionosuusien tarkastamisen lisäämistarpeesta (JHT-kysely)	
Toimeksiannon piirteet		Vähäinen tarkastuspäivien määrä (hankinta-asiakirjat, JHT-kysely, tarkastusyhteisöhaastattelut)	Vaikuttaa tarkastuksen kattavuuteen ja laadun edellytyksiin (aikapula) (-)
Toimeksiannon suorituskeijät	Vastuunalaisen JHT-tarkastajan suuri toimeksiantojen määrä/kokemusvuosien suuri painotus valintakriteereissä (hankinta-asiakirja-analyysi).		Jos vastuunalainen ei osallistu käytännössä riittävästi toimeksiantoon, ja liian suuri paino tarkastusassistenttien työssä, esiintyyään (-)
Julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan selkeys	Noudatetaan yhtenäisesti	Jonkin verran epäselvyyttä (JHT-kysely, tilintarkastusyhteisöjen haastattelut)	(-)
JHT tarkastajien määrä		Vähäinen määrä (PRH:n rekisteri)	(-)

Taulukoiden mukaiset koonnit perustuvat hankkeen monipuolisiin aineistoihin. Osa seikkaperäisistä haastattelujen referaateista on hankkeen tilaajalla, mutta niitä ei ole liitetty tähän julkistettavaan raporttiin mukaan haastateltujen anonymiteetin säilyttämiseksi. Koska tilintarkastuksen laatu ei ole suoraan mitattavissa, yllä käytetään termiä indikaatio erilaisista tekijöistä, jotka viittaavat hyvään tai puutteelliseen laatuun.

3.2 Kehittämissuhteet tiivistetysti

Lainsäädännön kehittämissuhteet ja suositukset on esitetty alla luettelona ja tarkemmin jäljempänä.

1. Tarkastettava kunta tai kuntayhtymä ei saa määritellä tilintarkastuksen laajuutta etukäteen sellaiseksi, ettei riippumatonta ja riittävän kattavaa tilintarkastusta pystytä suorittamaan.
2. Vastuunalaisen tilintarkastajan rotaatiovaatimus tulisi kirjata lakiin, siten ettei sama henkilö voi toimia vastuunalaisena tilintarkastajana yli kuutta vuotta.
3. Kuntatilintarkastuksen markkinan kehitystä tulee seurata tarkkaan, sillä markkina on kehittymässä duopoliksi.
4. Tarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen lisääminen tilintarkastuskertomukseen tulisi selvittää (ISA 701 -standardin mukaisesti).
5. Tilintarkastusmuistio tulisi antaa kunnanvaltuutettujen ja kuntatilintarkastuksessa tilivelvollisten käyttöön nykyistä käytäntöä laajemmin.
6. Perustetaan työryhmä selvittämään julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan täsmentämistä ja kehittämistä ottaen huomioon tilintarkastuksen kansainväliset ISA-standardit. Työryhmä voi olla Suomen Tilintarkastat ry:n tai VM:n perustama, mutta siihen tulisi ottaa mukaan kaikki ao. sidosryhmät.
7. Tarkastuslautakunnan jäsenille tulisi asettaa lakitasoiset pätevyys- tai osaamisvaatimukset, samaan tapaan kuin kuntien tytäryhteisöjen hallitusten jäsenille on asetettu. Tarkastuslautakuntiin voisi jopa harkita mahdollisesti nk. asiantuntijajäsenten valitsemista.
8. Harkittavaksi tulee ottaa valtionosuus kuntatilintarkastuksen kustannuksiin. Kuntia ja kuntayhtymiä tulee taloudellisesti kannustaa tarkastusmäärien hankintaan tavalla, joka ottaa huomioon riskiympäristössä, tehtävissä ja organisoitavissa tapahtuneet muutokset. Hallitusten ohjenuoraksi ottaman *rahoitusperiaatteen* voi osittain tulkita edellyttävän tätä tilanteessa, jossa kuntatilintarkastuksen kattavuutta ja ulottuvuutta on lisätty ja halutaan lisätä valtiovallan toimesta.
9. Määrällisesti JHT-tilintarkastajia on noin yksi neljää tarkastuskohdetta (kunta tai kuntayhtymä) ja noin yksi seitsemää tarkastuskohdetta kohden, jos myös tilintarkastettavat seurakunnat lasketaan mukaan. On huolehdittava

JHT-tutkintoon valmistavasta koulutuksesta sekä julkishallinnon tilintarkastuksen ammattiuran houkuttelevuudesta. Riittävä ja osaava JHT-tarkastajien määrä on keskeinen edellytys laadukkaalle ja riittävälle julkishallinnon tilintarkastukselle.

3.3 Kehittämisehdotukset

Suositus 1: Tilintarkastuksen hankintaan liittyvät kysymykset

Hankinta- ja tarkastusosaamisen puute tilintarkastuslautakunnissa

Nykyisellään tilintarkastuslautakunnan jäsenille ei ole asetettu osaamisvaatimuksia. Tämä näkyy paikoin tarkastus- ja hankintaosaamisessa, kun lautakunnalla ei aina ole omaa palkattua avustavaa henkilöstöä lautakunnan valmistelutehtäviä varten. Tilintarkastushankintojen kilpailutuksissa tämä voi näkyä hankintamenettelyssä tehtävinä virheinä ja hankinta-asiakirjoissa edellytetyn laadun varmentamisen puutteena. Kuntalaki mahdollistaa osa-aikaisen palkkioperustaisen työskentelyn kunnan luottamustehtävän hoidossa. Tätä vaihtoehtoa ei olla käytetty usein, vaikka se voisi tarjota tukea lautakunnan toimintaan.

Toimenpiteet

Asetetaan kuntalaissa tarkastuslautakunnan kokoonpanolle ammattitaitovaatimus tai vähintään vahvistetaan tarkastuslautakuntien osaamista muilla keinoin.

Kilpailu kohdistuu viimekädessä hintaan

Vaikka kilpailutuksissa huomioidaan laatutekijöitä, tarjoajan soveltuvuusvaatimuksissa ja vertailuperusteissa kohdistuu kilpailutus yleensä viimekädessä pelkkään hintaan eli halvemmalla hinnalla saa todellisuudessa kilpailuedun. Tarjouspyynnöissä laadun arviointi ja varmistaminen keskittyy tällä hetkellä suurelta osin tekijöihin, joista ei saa kilpailuetua. Esimerkiksi tarjottavia tarkastajia ei haastatella niin usein kuin olisi mahdollista.

Toimenpiteet

Tarkastuslautakuntien kilpailutusikäntöjen kehittäminen, hyvien käytänteiden mukaisen tarjouspyyntömallien levittäminen.

Kuntien määrittämä tarkastuslaajuus ei välttämättä mahdollista riippumatonta ja riittävän laajaa tarkastusta

Nykyisellään tarkastuspäivien määrän ja siten tarkastuksen laajuuden määrittely on tilintarkastuslautakunnan tehtävä. Vaikka kuntalaissa on määritelty yleisesti tarkastustehtävät, joista myös tilintarkastuskertomuksessa on lausuttava, voidaan haastatteluiden ja kilpailutusaineiston perusteella kyseenalaistaa, mahdollistavatko kilpailutuksessa tarkastukselle varatut resurssit (erityisesti tilintarkastuspäivien määrä) riippumattoman ja riittävän laajan tarkastuksen tekemisen.

Tilintarkastuksen korkean laadun edellytyksenä on riittävä määrä tilintarkastuspäiviä. Kunnat voivat käytännössä rajoittaa tarkastusta, määrittämällä tarkastuspäivien määrän. Vaikka tilintarkastajan on kuntalain 122.4 §:n mukaan kieltäydyttävä ottamaan vastaan sellaista tarkastustehtävää tai luovuttava tarkastustehtävästä, jossa ei ole edellytyksiä riippumattoman ja laajuudeltaan riittävän tilintarkastuksen toimittamiseen, on vaikea tietää tarkastusyhteisöjen ulkopuolelta, kuinka poikkeuksetta säännöstä noudatetaan. Oikeuskäytännöstä ei ole löydettävissä tapauksia, joissa todettaisiin tilintarkastajan vastaanottaneen tarkastustehtävän rikkoen kuntalain 122.4 §:ää.

Vaikka lainsäädäntö edellyttää, ettei tilintarkastaja ota vastaan tai luopuu tehtävästä, jossa ei ole edellytyksiä riippumattoman ja laajuudeltaan riittävän tilintarkastuksen toimittamiseen, tämän seuraaminen on käytännössä lähinnä tilintarkastusyhteisön asia. Tilintarkastuksen laajuuden seuraamista vaatii hyvä tilintarkastustapa, ISA-standardit ja tarkastusyhteisöjen omat Audit Guidance ohjekirjat sekä PRH:n laadunvalvonta. Näistä johtuen tarkastusyhteisöjen tarkastuksen laatuvalvonta- ja toimeksiantojen riippumattomuus- yms. kontrollit ja audit -ohjelma (tietojärjestelmä) ei antane ottaa vastaan toimeksiantoa ennen kuin tarkastustoimeksiantoehdotus läpäisee valvontaprosessin, johon liittyy dokumentointivelvoite. Toisaalta muodollisten kontrollien olemassaolo ei ole sama asia kuin niiden noudattaminen ja se, etteikö kontrolleja saatettaisi sivuuttaa toimeksiantojen vastaanotossa tai niiden suorituksessa. Ennen mukautustilannetta vaadittu nk. second opinion saattaa jäädä saamatta tai se saadaan liian myöhään.

Tilintarkastajan havaitessa tilintarkastustyön kuluessa, että sovitut tarkastuspäivät eivät riitä tarkastamiseen hyvän julkishallinnon tilintarkastustavan mukaisesti, tarkastajan tulee pyytää tarkastuslautakunnalta lisäpäiviä ja tarkastuslautakunnan tulisi siihen suostua, kun se on edellytys tarkastuksen loppuun suorittamiselle. Tarjouspyynnöissä ja toimeksiantosopimuksissa on tavallisesti lisätarkastuspäivistä sopimisen mahdollisuus. Lisäpäivistä sopiminen tarkastuskaudella, kun päivät osoittautuvat riittämättömäksi, ratkaisee tapauskohtaisesti riittämättömien tarkastuspäivien määräongelman..

Toimenpiteet

Säädetään minimipäiväkriteereistä tai annetaan nykyistä velvoittavampaa ohjeistusta tilintarkastuspäivien määrästä. Eräs revisori (haastattelut) ilmaisi hyvin tilanteen tässä suhteessa: ”Tarkan päivien määrän sijaan voitaisiin määritellä viitearvot, joista kunnat arvioisivat päivien määrän. Lisäksi mukana voisi olla muita huomioitavia seikkoja. Laki ei välttämättä ole oikea paikka tälle, mutta lainsäädännön kautta tulisi velvoittavuus”.

Nykyinen lainsäädäntö ei edellytä tilintarkastajan vaihtamista

Muutetaan kuntalain 122.3 § siten, ettei sama henkilö voi toimia useita kausia peräjälkeen vastuunalaisena tarkastajana. Nykyisellään esiintyy tilanteita, joissa sama tarkastaja on toiminut tehtävässään useita vuosia, jopa vuosikymmeniä.

Nykyisellään kuntalain 122 § ei edellytä tilintarkastajan vaihtamista tai kierrättämistä. Säännös ainoastaan edellyttää, että tarkastusyhteisö voidaan valita kerrallaan enintään kuudeksi tilikaudeksi. Sopimuskauden päättyessä sama tilintarkastaja voidaan kuitenkin valita uudelleen. Joissain kunnissa onkin ollut sama tarkastaja useita vuosikymmeniä. Varsinkin pienissä kunnissa, joissa tarkastushankinta tehdään suorahankintana, saatetaan kilpailutuksen sijasta pyytää nykyistä tilintarkastajaa jatkamaan tehtävässään. Säännöksen muuttaminen siten, ettei sama henkilö voi toimia useita kausia peräjälkeen vastuunalaisena tarkastajana, olisi suositeltavaa riippumattomuuden varmistamiseksi.

Suositus 2: Kuntatilintarkastuksen markkinan kehittäminen

Tilintarkastusten kilpailutukset

Vuosina 2016-2019 toteutettujen kilpailutusten analyysistä voidaan tehdä seuraavat havainnot:

- Asukaskohtainen tilintarkastuspalkkio on alhaisempi kunnissa, joissa tarjouksia saatiin enemmän.
- Pienten kuntien tilintarkastuskustannus asukasta kohden on korkeampi kuin suurten kuntien.
- Markkinaa hallitsevat BDO ja KPMG. Muiden tilintarkastusyhteisöjen osuus on vähäinen.

Toimenpiteet

- Markkinoiden keskittymistä on syytä valvoa, koska kilpailu markkinoilla on vähäistä. On myös syytä pitää silmällä hintatason kestävyyttä.

- Ostajan neuvotteluvoiman kasvattamiseksi pienet kunnat voisivat mahdollisesti hyödyntää yhteishankintoja tai avointa hankintamenettelyä.
- Toimialan kilpailua voisi mahdollisesti tehostaa lieventämällä Suomen Kuntaliiton suosituksien tilintarkastusyhteisölle kohdennettuja vaatimuksia. Esi-merkkinä tällaisesta toimenpiteestä voisi pohtia (ainakin pienimpien kuntien osalta), onko tilintarkastajan auktorisointiin vaadittavan kokemuksen ylittävän kokemusmäärän vaatiminen tarpeen.
- Päävastuulliselta tarkastajalta vaadittavan osuuden kasvattaminen voi heikentää nuorempien tarkastajien mahdollisuutta pätevyitä alalle. Tämä olisi huomioitava jatkuvuuden kannalta.
- Tilintarkastusyhteisöjä tulisi kannustaa tarjoamaan oman markkinasegmenttinsä ulkopuolisiin kilpailutuksiin.
- Kilpailua voisi mahdollisesti lisätä jättämällä optiokausia hyödyntämättä, jolloin hankintasopimus avautuisi avoimeen kilpailutukseen useammin.

Suositus 3: Tilintarkastusraportoinnin kehittäminen kohti laajempaa julkisuuskäytäntöä ja kertomusten laajempaa sisältöä

Kertomusten sisältö ja tilintarkastajien muistiot

Pörssilistautuneiden yhtiöiden tulee noudattaa kansainvälistä ISA 701 tilintarkastusstandardia nimeltään ”Viestiminen tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomuksessa”. Se kuvaa tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista viestimisen tarkoitusta seuraavasti:

Tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista viestimisen tarkoituksena on lisätä tilintarkastuskertomuksen viestinnällistä arvoa parantamalla suoritettujen tilintarkastusten läpinäkyvyyttä. Tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista viestimällä tilinpäätöksen aiottuille käyttäjille (”aiotut käyttäjät”) annetaan lisäinformaatiota, joka auttaa heitä ymmärtämään niitä seikkoja, joilla tilintarkastajan ammatillisen harkinnan mukaan on ollut eniten merkitystä tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilintarkastuksessa. Tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista viestimällä voidaan myös auttaa aiottuja käyttäjiä ymmärtämään yhteisöä ja tilintarkastetun tilinpäätöksen alueita, joihin liittyy johdon merkittävää harkintaa.

Tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista viestiminen tilintarkastuskertomuksessa on asiayhteydessä siihen, että tilintarkastaja on laatinut lausunnon tilinpäätöksestä kokonaisuutena.

Kutakin tilintarkastuksen kannalta keskeistä seikkaa koskeva kuvaus esitetään tilintarkastuskertomuksessa. Tilintarkastuskertomuksen tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat -osiossa, on sisällettävä viittaus asiasta tilinpäätöksessä mahdollisesti esitettyihin tietoihin, ja siinä on mainittava (a) miksi kyseisen seikan on katsottu olevan tilintarkastuksessa yksi merkittävimmistä ja se on näin ollen määritetty tilintarkastuksen kannalta keskeiseksi; ja (b) kuinka kyseistä seikkaa on käsitelty tilintarkastuksessa.

Tilintarkastuksen yleisten säännösten mukaisesti tilintarkastajan tulee olla riippumaton tarkastuskohteesta ja vastuuvollisesta (johto ja hallitus). Rajoittamattomuus tulee esiin tilintarkastajan raportointia koskevassa kansainvälisessä standardissa, ISA 705. Sen mukaan, jos tilanne tai asiakas on rajoittanut tilintarkastajan arvioiman tarvittavan aineiston saamista, tilintarkastaja voi mukauttaa lausuntoaan. Tämä voi koskea jotain tiettyä seikkaa tai tilinpäätöserää tai tilintarkastaja voi lausua, ettei voi antaa lausuntoa lainkaan. Suomalaiseen julkishallinnon hyvän tilintarkastustapaan ei sisälly velvoitetta esittää tilintarkastuskertomuksessa tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja, mutta alla keskustellaan perusteista muuttaa julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa tältä osin.

Tapauskuntien ryhmähaastatteluissa nousi esiin ajatuksia tilintarkastajien kertomusten sisällön laajentamisesta, mutta toisaalta oltiin myös tyytyväisiä siihen, että mahdollisia ongelmia ja kehittämistarpeita ei julkaistu kuntalaisten tietoon. Kuntaraportoinnissa agenttiteorian mukaisia päämiehiä ovat kuntalaiset ja täten tietotarpeet ovat laajalle hajaantuneet. Kunnilla ja kuntayhtiöillä on siltä osin pörssilistautuneita yhtiöitä vastaava tilanne, että "omistajia" (kuntalaiset) on runsaasti ja heidän tiedontarpeidensa tyydyttämiseksi voisi olla perusteltua saada enemmän tietoa kuntatilintarkastuksen toteutuksesta kuin mitä vakiomuotoinen tai siitä mukautettu tilintarkastuskertomusversio nykyisin tarjoaa. Niiden sisällyttäminen kuntien tilintarkastuskertomukseen voisi olla myös omiaan lisäämässä kuntalaisten mielenkiintoa kuntien tilintarkastusta kohtaan.

Toimenpiteet

Olisi syytä harkita tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen lisäämistä kuntien ja kuntayhtiöiden tilintarkastuskertomuksen osaksi samalla tavoin kuin nykyisin edellytetään listautuneilta yhtiöiltä, joilla niilläkin on laajalti hajaantunut omistajakunta. Kuntahallinnon erityisluonne huomioon ottaen julkisuusperiaatteen laaja soveltaminen edellyttää myös kuntatilintarkastukselta julkisuuskäytäntöä. Tämä koskee erityisesti tilintarkastuksen muistioiden nykyistä laajempaa julkisuuskäytäntöä. Kunnanvaltuuston ja johtavien viranhaltijoiden tulisi saada muistiot käyttöönsä.

Suositus 4: Tarkastuslautakunta erityisesti lautakunnan osaamisen kehittämisen kannalta

Tarkastuslautakunnan ja sen jäsenten osaaminen ja mahdollinen pätevyysvaatimus

Tarkastuslautakunnan jäseniltä ei ole lainsäädännössä edellytetty tehtävän hoitamista varten tiettyä pätevyyttä. Nykyisin kuntalaissa (47.2 §) säädetään osaamisvaatimuksia kunnan tytäryhteisöjen hallituksen jäsenille. Tytäryhteisöjen hallituksia muodostettaessa on otettava huomioon riittävä talouden ja liiketoiminnan asiantuntemus. Tarkastuslautakunnan jäseniltä vastaavaa osaamista ei edellytetä.

Jatkossa tulisi pohtia sitä, voisiko tarkastuslautakunnan jäsenille asettaa jonkinasteisia vaatimuksia kuntayhtiöiden hallitusten jäsenten osaamisvaatimusten ("toimialan edellyttämä riittävä talouden ja liiketoiminnan asiantuntemus") tapaan. Tilintarkastuksen hankintavalmistelu ja -seuranta edellyttää siihen paneutumista ja riittäviä tiedollisia valmiuksia. Tilintarkastuspalvelun hankintamenettelyn tulee noudattaa hankintalainsäädännön monimutkaista säännöstöä. Lautakunnan jäseniltä ei voida edellyttää hankintalainsäädäntöön perehtyneen juristin pätevyyttä, mikä luonnollisesti korostaa tilintarkastushankintaa valmistelevan viranhaltijaorganisaation merkitystä. Toinen tietopohja, joka tarvitaan lautakunnassa ja sille valmistelua tekevässä viranhaltijaorganisaatiossa, kohdistuu kuntatilintarkastuksen ja -tilintarkastajan työn sisällön ymmärtämiseen.

Kunnan tytäryhteisöjen (mm. kuntayhtiöiden) hallitusten jäsenille on asetettu kuntalaissa (410/2015) pätevyysvaatimuksia. Näiden vaatimusten tarkoituksena on mahdollistaa kunnan jokaisen tytäryhteisön hallituksen ja sen yksittäisen jäsenen mahdollisimman hyvä toimintakyky mitä tulee "hallitusammattilaisen" mahdollisuuteen käydä tasavertaista keskustelua kuntatytäryhteisön operatiivisen johdon, viime kädessä esim. kuntayhtiön toimitusjohtajan kanssa (Ks. Penttilä ym. 2015, 93–95.)

Tapauskuntien ryhmähaastatteluisissa havaitsimme, että kaikissa tarkastuslautakunnissa ei käydä riittävästi keskustelua tilintarkastajan ollessa lautakunnan kuultavana. Vaikuttaa siltä, että vaikka tilintarkastaja kertoo laveastikin havainnoistaan, näiden havaintojen perusteella ei aina käydä rakentavaa, skeptistä tai muutoin perusteellista keskustelua kunnan hallinnollisen toiminnan ja taloudenpidon haasteista ja mahdollisista ongelmakohtista.

Tilintarkastajan työn tuloksena syntyvää informaatio- ja tietopotentiaalia näyttää siten muodostuvan etenkin tilintarkastajan tilintarkastuspöytäkirja- ja muistiokirjausten muodossa varsin runsaastikin, mutta sitä jää nykymuotoisen tarkastusinfrastruktuurin puitteissa huomattavan paljon hyödyntämättä.

Tapauskuntien ryhmähaastattelujen perusteella muodostui käsitys, että pääosalla lautakunnan puheenjohtajista tilintarkastus- ja arviointitietämys on hyvää tasoa. Toisaalta osalla

tarkastuslautakuntien rivijäsenistä on osaamisvajetta ja/tai ajankäyttöön liittyviä rajoitteita. Tämä liittyy kuitenkin lähinnä lautakunnan arviointityöhön ja arviointikertomukseen, eikä niinkään lakisääteisen tilintarkastuksen ohjaamiseen. Ylipäänsä on oltava realistinen sen suhteen, mitä luottamushenkilöiksi ryhtyviltä ja yleiselle edulle aikaansa uhraavilta, ei-palkatuilta ihmisiltä vaaditaan sen lisäksi, että he edustavat kuntalaisia kansanvaltaisessa edustuksellisessa järjestelmässä maallikkojäseninä (ks. tässä yhteydessä myös valtuutetuista talousinformaation hyödyntäjinä, Oulasvirta ym. 2019). Tarkastuslautakunnan rivijäseneltä ei voitane edellyttää esimerkiksi juridisen hankintaosaamisen korkeaa tasoa.

Toimenpiteet

Voitaisiin kuitenkin harkita antaa suositusluontoiset, mutta lakitasoiset, osaamis- ja pätevyysvaatimukset tarkastuslautakuntien luottamushenkilöille. Lautakunnan jäseniltä tulisi edellyttää hyvää kunnallishallinnon ja -talouden osaamista joko koulutusosaamisen tai esimerkiksi aiemman kunnallisen luottamushenkilötoiminnan kestoon perustuen.

Kysymykseen voisi tulla lakitasoinen kirjaus, jota lähinnä Suomen Kuntaliitto kuntien etujärjestönä voisi täsmentää suositus- tai yleiskirjeohjauksensa pohjalta.

Tarkastuslautakunnan jäsenen puolueettomuus voi vaarantua hänen toimiessaan samanaikaisesti toisessa toimielimessä ja tehtävälueella luottamushenkilönä. Tarkastuslautakuntahan arvioi substanssitoimialojen toimintaa ja myös esittää toimialojen johtaville tili-velvollisille viranhaltijoille vastuuvapautta tai sen epäämistä. Näissä tapauksissa kysymys on riippumattomuusongelmasta, jota ei edes lautakunnan jäsenen jääväämismenettely täysin poista muuta kuin aivan konkreettisesti ja yksityiskohtaisesti lautakunnan jäsenen ”omaa substanssilautakuntaa” koskevien asioiden tarkastelun yhteydessä. Periaatteellisempi riippumattomuus jää tällöin nykymuotoisessa oikeustilassa kuitenkin helposti toteutumatta ja mahdolliset arkaluontoiset ja kiusalliset asiat lautakunnassa perusteellisesti tarkastelematta.

Suositus 5: Valtionosuuksien kohdentaminen kuntien tilintarkastukseen

Tilintarkastuksen hankinta on kunnille ja kuntayhtymille niin kuin hankinnat yleensä kustannuskysymys. Tarkastuspäivien määrään voidaan vaikuttaa valtiovaltan taholta niin kepillä (lainsäädäntö) kuin porkkanalla (valtionosuus). Niin halutessaan valtiovalta voi kannustaa määrän hankintaa tarkastuksen kustannuksia subventoivalla valtionosuudella. Lakisääteinen tilintarkastus täyttää laajempaa funktiota kuin vain kunnan ja kuntayhteisön omaa valvontafunktiota; se omaa erityistoimialan (esimerkiksi tilintarkastaja varmentamassa lakisääteisten kunnan tehtävien valtionosuusmenojen oikeellisuutta) tehtävälunnetta, johon liittyy vahva valtion ja koko yhteiskunnan intressi.

Koska laajempi tilintarkastus liittyy valtion intresseihin, valtio voi tehostaa tilintarkastusta korvamerkityllä osuudella kunnallisen lakisääteisen tilintarkastuksen menoihin. Samalla tavalla esim. valtionavustuksissa ja EU-tuissa tilintarkastusmenot ovat usein tukikelpoisia menoja.

Valtionaputeorian mukaan menoperusteinen valtionosuus on tehokas kannustin varsinkin silloin, kun kyseessä on kysynnän suhteen hintajoustava hyödyke. Valtionosuus voisi vaihdella esim. rajoissa 20–50 %. Koska tilintarkastus vaikuttaa hinnan suhteen jossain määrin joustavalta, tämä resurssiohjaus omaa vaikutuspotentiaalia. Valtionosuussubventio ratkaisisi osaltaan tarkastuksen riittämätöntä määräongelmaa. Hallituksen linjahan on ollut jo pitkään, että uusista tehtävistä ja entisten tehtävien laajennuksista tulee maksaa kuntaosapuolelle täysimääräinen (100 %:n) rahoitus. Viime kuntalain mukana mm. kunnan tarkastuslautakunnille tuli lisää tehtäviä, ja toisaalta, juuri tämän tutkimuksen kannalta nimenomaan JHT-tilintarkastuksen kohdealue on laajentunut vuoden 1995 kuntalain jälkeen.

Suositus 6: JHT-tarkastajien riittävyyden turvaaminen

JHT-tarkastajauran houkuttelevuuden kannalta ja riittävän JHT-tarkastajien määrän turvaamiseksi, olisi panostettava lisää alan tilintarkastajatutkintoihin valmentavaan koulutukseen ja toisaalta nostettava alan ulkoista kuvaa korkeakoulujen opiskelijoiden keskuudessa.

JHT-ammattiuran kannalta tilintarkastajaan kohdistuva laillisuusvalvonta ja laatuvalvonta PRH:n taholta on skaalattava mahdollisimman hyvin julkisyhteisöjen luonteen huomioonottavaksi. Valvonnan ja tilintarkastajakentän hyvään vuorovaikutukseen liittyen voitaisiin lisätä koulutustoimintaa, mm. erilaisia koulutuspäiviä, joissa järjestävänä tahona ja tilintarkastajan osallistumiskustannusten korvaajana toimisi PRH:n tilintarkastusvalvonta. JHT-tilintarkastuksen toimeksiannoissa riittävän määrällisen hankinnan turvaaminen lieventää myös tilintarkastustyön käytännön suorittamisen stressaavuutta ja aikapaineita, jotka ovat tarkastuksen kattavuuden ja laadun kannalta riskitekijöitä.

4 Empiiristen aineistojen tulokset

Luvussa 4. esitetään empiiristen aineistojen analyysien tulokset.

4.1 Suomen kuntatilintarkastuksen markkinat 2000-luvun alussa

Kuntatilintarkastuksen markkinoiden nykyisen tilanteen ymmärtämiseksi on syytä tarkastella tilintarkastusmarkkinoiden lähtötilannetta 2000-luvun alussa. Martikainen ym. 2002 tilintarkastusmarkkinoiden avautumisajankohtaan ajoittuvan tutkimuksen tuloksia on tarkasteltu jäljempänä.

Hankinta ja tarjoukset 2000-luvun vaihteessa

Tilintarkastusmarkkinoiden lähtötilanteen tutkimuksessa (Martikainen ym. 2002) havaittiin, että tarkastusyhteisön valinta perustui useimmissa kunnissa rajoitettuun tarjousmenettelyyn, jossa kunta lähettää tarjouspyynnön muutamalle yhteisölle. Kysymykseen vastanneista 44 kunnasta 41 oli käyttänyt rajoitettua menettelyä ja vain kolmessa kunnassa tarjouskilpailu oli ollut avoin ts. suunnattu kaikille potentiaalisille tarkastusyhteisöille. Tyyppisimmillään kunnat olivat pyytäneet neljästä kuuteen tarjousta.

Tutkimuksessa tarjouskysymyksiin vastanneet kunnat (44 kpl, kuntaotos tutkimuksessa pyrki peilaamaan edustavasti koko kuntajoukon silloisia ominaisuuksia) saivat keskimäärin vain kaksi tarjousta, kun pyyntöjä oli lähetetty keskimäärin viisi. Valintaprosessin kilpailullisuuden kannalta ongelmallista oli se, että kymmenen kuntaa eli lähes neljännes vastanneista oli saanut vain yhden tarjouksen. Kilpailu kuntien JHTT-tarkastuksesta ei kaikkialla ollut siis voimakasta. (Martikainen ym. 2002.)

Yli 20 000 asukkaan kunnat lähettivät keskimäärin 5,78 tarjouspyyntöä ja saivat vastaukseksi 2,91 tarjousta, jolloin pyydettyjen ja saatujen tarjousten suhde on 0,5. Pienemmät alle 20 000 asukkaan kunnat lähettivät keskimäärin 5,1 tarjouspyyntöä ja saivat 1,93 tarjousta. Saatujen ja pyydettyjen tarjousten suhteeksi tulee tällöin 0,38. Tarkastusyhteisöt näyttivät olevan jonkin verran kiinnostuneempia suurista kuin pienistä kunnista. (Martikainen ym. 2002.)

Tarkastuksen määrä 2000-luvun vaihteessa

Jo vuoden 2002 tutkimuksessa todettiin, että kunnat saattavat hankkia liian vähän lakisääteistä JHTT-tarkastusta. On olemassa riski, että kunnan tarjouspyynnössään esittämä tarkastuspäivien määrä on niin vähäinen, ettei se riitä asianmukaisen tarkastuksen suorittamiseen. (Martikainen ym. 2002.)

Hankittujen palvelujen määrät vaihtelivat kuntaryhmien välillä erittäin paljon. Vuoden 1997 kilpailutuksissa pienissä alle 3 000 asukkaan kunnissa hankittujen JHTT-tarkastuspäivien määrä oli keskimäärin viisi vaihdellen välillä 4–7. Suurimmissa yli 45 000 asukkaan kunnissa tarkastuspäiviä oli hankittu keskimäärin 100. Pienin hankittu määrä vuonna 1997 oli 34 ja suurin 220. Vuonna 2001 kuntien väliset erot olivat tasoittuneet ja pienten kuntien hankkimien JHTT-tarkastuspäivien määrä oli joko pysynyt ennallaan tai noussut ja suurten kuntien laskenut. (Martikainen ym. 2002.)

Tarkastuksen hinta 2000-luvun vaihteessa

Referoidun tutkimuksen mukaan JHTT-tarkastuspäivän keskihinta vuonna 2000 oli korkein alle 3 000 asukkaan kunnissa, noin 2 700 mk/päivä. Alhaisin hinta oli 20 000–45 000 asukkaan kunnissa 2 170 mk/päivä. Yli 45 000 asukkaan kunnissa keskimääräinen päivähinta oli 2 200 markkaa, jossa nousua vuodesta 1997 oli n. 200 mk. Hinta oli neljän vuoden aikana noussut kaikissa muissa kuntaryhmissä paitsi 10 000–20 000 ja 20 000–45 000 asukkaan kunnissa. Edellisissä päivähinta oli laskenut 2 590 mk:sta 2 570 mk:aan ja jälkimmäisissä 2 220 mk:sta 2 170 mk:aan. Euroihin muutettuna liikutettiin siis noin 400 euron tarkastuspäivähinnoissa. Mainitun tutkimuksen hypoteesi hintojen noususta aloitusvaiheen jälkeen ei vaikuta toteutuneen 2020 vaihdetta koskevan tutkimuksemme valossa.

Edellä mainitussa (Martikainen ym. 2002) tutkimuksessa tehtiin seuraava oletamus perusteluineen (s.20). ”Tilintarkastusmarkkinoiden muutosta kuvaa kaksi elementtiä, joilla on kummallakin vaikutus tarkastuksen hintaan. Ensimmäinen on se, että JHTT-yhteisöt hakevat vielä paikkaansa markkinoilla etsien sopivia tuoteratkaisuja, markkina-alueita ja kunta-asiakkaita. Tästä johtuen esimerkiksi syrjäseutujen kuntien mahdollisuudet hyötyä avautuneesta kilpailusta, toisin sanoen saada useita tarjouksia eri palvelun tuottajilta, ovat heikot. Toiseksi, lowballing-ilmion mukaan tarkastuksen hinta on oletettavasti erittäin alhainen, koska alhaisella tarkastuspäivän hinnalla JHTT-yhteisöt pystyvät varmistamaan riittävän markkinaosuuden. Vastaavasti tulevaisuudessa tarkastuksen hinta tulee todennäköisesti nousemaan”. (Martikainen ym. 2002.)

Tyytyväisyys lakisääteiseen tilintarkastuspalveluun

Referoidun tutkimuksen kysely kohdistettiin 47 kuntaan sellaiselle viranhaltijalle, joka toimii joko tarkastuslautakunnan valmistelutehtävissä tai lautakunnan esittelijänä.² Kyselylomakkeet lähetettiin lisäksi myös tarkastuslautakuntien sekä vanhoille (1997–2000) että uusille (2001–2004) puheenjohtajille. Referoidun tutkimuksen mukaan lakisääteiseen JHTT-tarkastukseen ilmoitti 46 % vastaajista olevansa erittäin tyytyväisiä ja 52 % melko tyytyväisiä. Mainittuihin kahteen luokkaan sijoittuneiden vastausten osuus oli yhteensä 98 %, mitä voidaan pitää erittäin korkeana arvona. Luokkaan ”melko tyytymätön” ei tullut yhtään vastausta ja erittäin tyytymätön oli vain 1 vastaaja.

Verrattaessa tulosta tämän uuden tutkimuksemme tuloksiin näyttää siltä, että asiakkaiden tyytyväisyys lakisääteiseen tilintarkastukseen on säilynyt vahvana. Toinen havainto on se, että tilintarkastusmarkkinoiden kilpailuongelmat ovat säilyneet, ongelmat, jotka olivat esillä jo 2000-luvun alussa.

4.2 Tilintarkastusmarkkinat Suomessa 2016–2019

Tässä luvussa tarkastellaan Suomen kuntien ja kuntayhtymien tilintarkastuksen kunnallisen tilintarkastuksen markkinan viimeaikaista kehitystä. Vuoden 1995 kuntalain jälkeen kunnallisten tilintarkastuspalveluiden hankinta on perustunut markkinakilpailutukselle ja julkishallinnon tilintarkastajalta on vaadittu auktorisointi. Markkinan toimivuus on keskeinen elementti kunnallisen tilintarkastuksen instituution toiminnassa.

Tutkimusaineistona käytetään käsin kerättyä aineistoa kuntien ja kuntayhtymien tilinpäätöksistä vuosilta 2016–2019. Aineistoa analysoidaan kuvailevasti ja tilastollisesti varianssianalyysin (ANOVA)³ ja Kruskal-Wallis testin⁴ avulla. Tunnuslukuna käytetään tilintarkastuksesta ja muista tilintarkastajan tarjoamista palveluista koostuvien palkkioiden yhteenlaskettua summaa (kokonaiskustannukset).

Taulukon perusteella kuntatilintarkastuksen markkinan koko on kasvanut noin 5,5 miljoonasta eurosta (2016) noin 6,7 miljoonaan euroon vuonna (2019). Markkinaa hallitsevat BDO ja KPMG: vuonna 2016 niiden yhteenlaskettu osuus oli noin 4,7 miljoonaa euroa

² Viranhaltijat palauttivat 42 lomaketta, jolloin vastausprosentiksi tuli 89 %. Luottamushenkilöt palauttivat 58 lomaketta lähetetyistä 82:sta, jolloin vastausprosentiksi muodostui heidän osaltaan 71 %.

³ ANOVAa eli varianssianalyysiä käytetään tutkittaessa eroavatko kahden tai useamman ryhmän keskiarvot tilastollisesti merkittävästi toisistaan.

⁴ Kruskal-Wallis -testin käyttömahdollisuudet ovat ANOVAa laajemmat, sillä siinä ei ANOVA:n tapaan edellytetä normaalijakautuneisuutta.

(noin 86%) ja vuonna 2019 noin 6,4 miljoonaa euroa (noin 94%). Kun tarkastellaan suhteellisten markkinaosuuksien muutoksia, havaitaan, että BDO on suurin toimija, mutta sen markkinaosuus on laskenut havaintojakson aikana. Vastaavasti KPMG on nostanut osuuttaan. Toimiala on ajautunut entistä selkeämmin duopolistiseen markkinarakenteeseen, sillä vuonna 2020 PwC:n ja EY:n julkisyhteisöjen ja kuntien tilintarkastukset ovat siirtyneet KPMG:n ja BDO:n omistukseen.

Taulukko 5. Kuntatilintarkastuksen markkina vuosina 2016-2019 (n=270).

	2016	2017	2018	2019	2016	2017	2018	2019
Yhteisö	Euroa				%			
EY	25 084	205 207	95 525	122 256	0.46	3.56	1.44	1.82
Deloitte	60 952	21 161	15 668	-	1.12	0.37	0.24	0.00
Muu	110 859	115 506	136 497	226 464	2.03	2.00	2.06	3.37
PwC	565 814	456 072	442 570	43 076	10.38	7.91	6.66	0.64
KPMG	1 512 022	1 841 928	2 236 344	2 949 261	27.73	31.93	33.67	43.91
BDO	3 178 890	3 128 861	3 715 555	3 375 608	58.29	54.24	55.94	50.26
Yht.	5 453 620	5 768 735	6 642 159	6 716 664	100	100	100	100

Kuntien tilintarkastuksen markkina

Taulukossa 6. esitetään kuntien tilintarkastusmarkkina euromääräisesti ja suhteellisesti sekä tilintarkastusyhteisöjen suhteelliset osuudet markkinasta. Käytössä olevaan aineistoon on sisällytetty kaikki suuret ja keski-suuret kunnat sisältäen yhteensä 214 kuntaa. Osasta pieniä kuntia ei saatu käyttöön tilinpäätöstietoja. Euromääräisesti kuntien tilintarkastuksen markkina on aineistomme mukaan kasvanut noin 4,4 miljoonasta eurosta (2016) noin 5,2 miljoonaan euroon (2019). Euromääräisesti markkinajohtaja BDO:n osuus on pysynyt vakaana, mutta KPMG on neljässä vuodessa kaksinkertaistanut markkinaosuuksensa, mikä näkyy vastaavasti muiden Big 4 -yhteisöjen markkinaosuuksien kutistumisena.

Taulukko 6. Kuntien tilintarkastuksen markkina vuosina 2016-2019 (n=214).

Vuosi	2016	2017	2018	2019	2016	2017	2018	2019
Yhteisö	Euroa				%			
Deloitte	38 632	-	-	-	0.87	0.00	0.00	0.00
Ey	25 084	205 207	-	122 256	0.57	4.41	0.00	2.36
Muu	110 859	115 506	123 689	205 996	2.50	2.48	2.55	3.97
PwC	403 794	302 078	239 601	-	9.11	6.49	4.93	0.00
KPMG	1 008 695	1 270 348	1 596 703	1 989 828	22.76	27.31	32.88	38.34
BDO	2 845 728	2 758 643	2 895 746	2 871 701	64.20	59.30	59.64	55.33
Yht.	4 432 792	4 651 782	4 855 739	5 189 781	100.00	100.00	100.00	100.00

Kuntayhtymien tilintarkastuksen markkina

Taulukossa 7. esitetään 66 suurimman kuntayhtymän tilintarkastuksen markkina euro-määräisesti ja suhteellisesti sekä tilintarkastusyhteisöjen markkinaosuudet markkinalla. Euromääräisesti kuntayhtymien tilintarkastuksen markkina on kasvanut noin miljoonasta eurosta (2016) noin 1,5 miljoonaan euroon (2019), joskin markkinan koko vuonna 2018 oli noin 1,7 miljoonaa euroa. Havaintoaineiston pienempi koko johtaa siihen, että vuosittais-ten lukemien välillä on suurempaa vaihtelua kuin kuntien tilintarkastusmarkkinalla. Kuntayhtymien tilintarkastuksen markkinalla markkinaa dominoi BDO:n ja KPMG:n duopoli. Niiden markkinaosuus oli noin 82 % vuonna 2016 ja lähes 96 % vuonna 2019.

Taulukko 7. Kuntayhtymien tilintarkastuksen markkina vuosina 2016-2019 (n=66).

Vuosi	2016	2017	2018	2019	2016	2017	2018	2019
Yhteisö	Euroa				%			
Deloitte	22 320	21 161	15 668	-	2.19	1.89	0.93	0.00
Muu	-	-	12 808	20 467	0.00	0.00	0.76	1.34
PwC	162 020	153 994	202 968	43 076	15.87	13.79	12.00	2.82
KPMG	503 327	571 581	639 641	959 433	49.31	51.17	37.83	62.84
BDO	333 161	370 218	819 809	503 907	32.64	33.15	48.48	33.00
Yht.	1 020 828	1 116 953	1 690 895	1 526 883	100.00	100.00	100.00	100.00

Kuntakoko, tarjousten lukumäärä ja tilintarkastuksen hinta asukasta kohden

Taulukossa 8. esitetään kuvailevaa tilastotietoa kunnallisen tilintarkastuksen hinnoittelusta suhteutettuna kunnan asukaslukuun (tilintarkastuksen hinta euroissa asukasta kohden) jaoteltuna kilpailutuksessa saatujen tarjousten lukumäärän mukaan, joka vaihteli yhden ja viiden tarjouksen välillä. Keskimäärin kunnat ja kuntayhtymät saivat tarkasteltuna ajanjaksona 2 tarjousta, mikä on samansuuntainen tulos kuin 2000-luvun alun tutkimuksesta (Martikainen ym. 2002). Taulukossa esitettyjen tulosten perusteella tilintarkastuksen asukaskohtainen keskiarvo- ja mediaanihintana laskevat tarjousten lukumäärän kasvaessa. Varianssianalyysi ja Kruskal-Wallis testi vahvistavat, että keskiluvut poikkeavat toisistaan tilastollisesti merkitsevästi.

Taulukko 8. Tilintarkastuspalvelujen kilpailutuksessa saatujen tarjousten lukumäärä ja tilintarkastuspalvelujen asukaskohtainen hinta.

Tarjousten lukumäärä	Kaikki	1	2	3	4	5
Keskiarvo	1.40	1.73	1.40	1.17	0.88	0.73
Mediaani	1.13	1.48	1.10	0.97	0.90	0.68
Keskihajonta	0.90	0.91	1.01	0.74	0.40	0.11
Lukumäärä	182	62	52	50	15	3
ANOVA	F-testisuure	4.99	p-arvo	< 0.01		
Kruskal-Wallis	χ^2 -testisuure	22.75	p-arvo	< 0.01		

Taulukossa 9. esitetään kuvailevaa tilastotietoa kunnallisen tilintarkastuksen asukaskohtaisesta hinnoittelusta jaoteltuna kuntakoon mukaan. Tilintarkastuksen keskiarvo- ja mediaanihintana laskevat kuntakoon kasvaessa. ANOVA ja Kruskal-Wallis testi vahvistavat, että keskiluvut poikkeavat toisistaan tilastollisesti merkitsevästi. Johtopäätöksenä voidaan todeta, että kunnan koon ja tilintarkastuskustannusten välillä on negatiivinen yhteys: pienemmissä kunnissa maksetaan enemmän tilintarkastuspalveluista kuin suurissa kunnissa.

Taulukko 9. Kunnan koko ja tilintarkastuspalvelujen asukaskohtainen hinta.

Kuntakoko (asukasta)	Kaikki	alle 4 000	4 000– 9 999	10 000– 19 999	20 000– 49 999	yli 50 000
Keskiarvo	1.40	2.31	1.41	0.99	0.91	0.46
Mediaani	1.14	2.14	1.17	0.86	0.87	0.40
Keskihajonta	0.88	0.88	0.67	0.37	0.37	0.21
Lukumäärä	193	51	61	28	31	22
ANOVA	F-testisuure	46.61	p-arvo	< 0.01		
Kruskal-Wallis	χ^2 -testisuure	113.210	p-arvo	< 0.01		

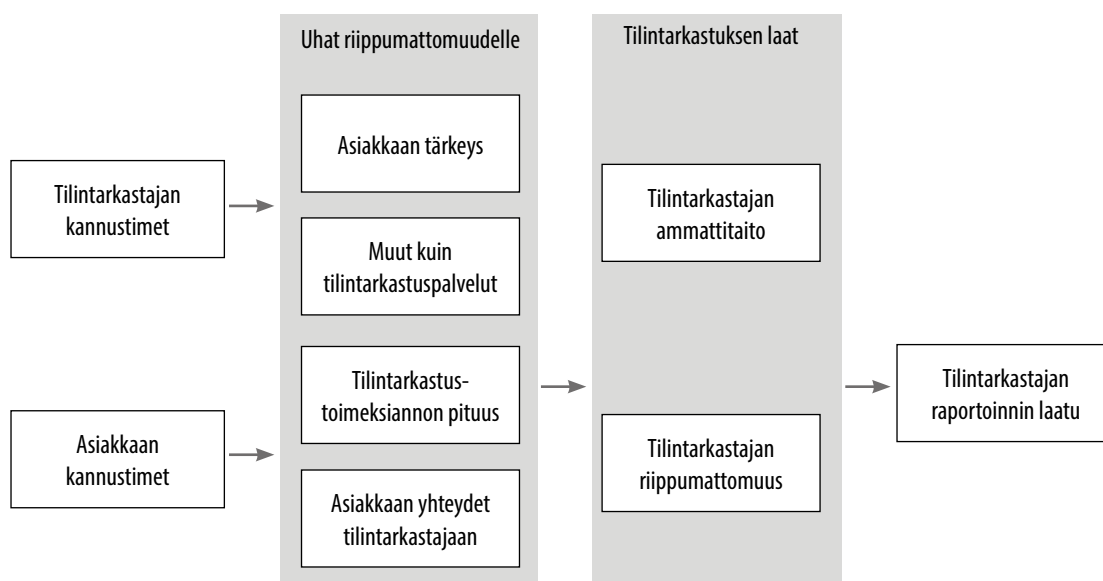
Lakisääteisten tilintarkastuspalkkioiden ja muiden tilintarkastajalle maksettujen palkkioiden välinen suhde vuosina 2016–2019

Kuviossa 2. havainnollistetaan, kuinka riippumattomuuden uhat ovat yhteydessä tilintarkastuksen laatuun, ja kuinka tilintarkastuksen laatu on yhteydessä tilintarkastajan raportoinnin laatuun. Kuvio pohjaa Tepalagul ja Linin (2015) kirjallisuuskatsaukseen, jossa tarkasteltiin tilintarkastajan riippumattomuutta. Eräs tilintarkastuskirjallisuudessa tutkittu uhka tilintarkastajan riippumattomuudelle on muiden kuin tilintarkastuspalvelujen osuuden kasvu tilintarkastajan laskutuksessa. Agenttiteorian mukaan tilintarkastaja pyrkii maksimoimaan laskutustaan, minkä seurauksena muiden kuin tilintarkastuspalveluiden myynti asiakkaalle tarjoaa mahdollisuuden kasvattaa laskutusta. Agenttiteorian mukaan päämies ei halua kasvattaa tiedon varmentamiseen liittyvää kustannusta suuremmaksi kuin on todellinen tiedon varmentamistarve. Poikkeuksena tähän on tilanne, jossa päämiehenä toimii taho, jolla ei ole oikeutta toiminnasta ansaittaviin kassavirtoihin (Niemi, 2005)⁵. Tällöin tilintarkastuksen kysyntä kasvaa. Esimerkkinä tällaisesta tilanteesta voi toimia kunta tai kuntayhtymä, jossa päämiestä edustavat kunnan johto (kunnanvaltuusto, kunnanhallitus). Heillä voi olla korostunut tarve varmistua, että julkisuuteen ei pääse kiusallista tietoa esimerkiksi heikosti valmistelluista päätöksistä tai epäonnistumisista kuntapalvelujen tuotannossa. Siksi kuntien päätöksenteossa voidaan kokea erityisen tärkeäksi, että tilintarkastaja on helposti saatavilla, jotta jatkuvan tarkastuksen ajattelumallin mukaisesti tilintarkastaja

5 “But unlike other types of controlling owners, the government representatives have no cash flow rights. Even so, they have an incentive to monitor the management as they may suffer reputation costs if they fail to monitor management effectively. More important, the fact that the individuals within the government do not bear the controlling (auditing) costs themselves should have an impact on their own cost-benefit analysis, which should, from the individual’s point of view, shift the optimum amount of external auditing upwards” Niemi (2005: 309).

antaa nopeaa palautetta suunnitteilla olevista toimista ja mahdollisten päätösten lainmuokaisuus ja normien noudattaminen pystytään tarkistamaan ilman viiveitä.

Kuvio 2. Uhat riippumattomuudelle, tilintarkastuksen laatu ja tilintarkastajan raportoinnin laatu (mukailtu Tepalagul & Lin, 2015 pohjalta).



Taulukon 10. perusteella kuntatilintarkastusmarkkinan riippumattomuusindikaattorissa ei ole tapahtunut suuria muutoksia vuosina 2016–2019. Sen keskiarvo vaihtelee 0.217 ja 0.238 välillä. Mediaani puolestaan vaihtelee 0.196 ja 0.218 välillä. Näitä arvoja on vaikea verrata aiemman tutkimuksen vastaaviin arvoihin, sillä tiedossamme ei ole aiempia tutkimuksia, joissa kuntatilintarkastuksen osalta olisi raportoitu riippumattomuussuhdelukua. Audit Analytics (2020) raportista ilmenee, että Euroopan Unionin alueella muiden tilintarkastuspalkkioiden osuus kaikista tilintarkastuspalkkioista oli vuosina 2014–2019 noin 20 % ja Suomessa noin 25 %. Tähän verrattuna Suomen kuntien muiden palkkioiden suhde tilintarkastajan kokonaispalkkioihin vaikuttaa maltilliselta.

Taulukko 10. Tilintarkastuksen muiden palkkioiden suhde tilintarkastuksen kokonaispalkkioon vuosina 2016–2019.

Paneeli A. Analyysi vuosittain		
vuosi	keskiarvo	mediaani
2016	.230	.201
2017	.217	.206
2018	.226	.196
2019	.238	.218

Paneeli B. Analyysi (2016–2019 luvut yhteensä) vertaamalla kuntia kuntayhtymiin.		
Kunta vs. kuntayhtymä	keskiarvo	Mediaani
Kuntayhtymä	.242	.199
Kunta	.224	.205

4.3 Kuntatilintarkastuksen hankinta

Tutkimukseen hankittu asiakirja-aineisto

Hankkeen puitteissa lähetettiin tietopyyntö 294 kuntaan ja 131 kuntayhtymään. Vastaukset saatiin 213 kunnasta ja 67 kuntayhtymästä. Sähköpostijärjestelmään liittyvän teknisen ongelman vuoksi 33 vastausta (26 kuntaa ja 7 kuntayhtymää) tuhoituivat, eivätkä ne ole mukana aineistossa. Tätä raporttia varten kaikista saaduista asiakirjoista muodostettiin yleinen kokonaiskuva siitä, miten tilintarkastushankintoja kilpailutetaan ja mitä laatukriteereitä tilintarkastushankinnoissa tyypillisesti käytetään, millainen painoarvo hankintakilpailutuksissa annetaan tarjousten laadulle ja millaisia ehtoja hankintayksiköt (tarkastuslautakunnat) ovat tarjouspyynnöissä käyttäneet.

Kuntalain 109 §:ssä luetellaan keskeisiä kunnan toimintaa koskevia asiakirjoja, joiden on ainakin oltava saatavilla yleisessä tietoverkossa. Näihin kuuluvat muun muassa tilintarkastuskertomus ja tarkastuslautakunnan arviointikertomus. Tarjoajista ainakin BDO näyttää pitävän laadunvarmistusjärjestelmän kuvaustaan, tarkastustiimin jäseniä sekä tarjottuja yksikköhintoja liikesalaisuuksinaan. Osa hankintayksiköistä näyttää hyväksyvän salassapitovaatimukset suoraan. Varsinkin vastuunalaisen tilintarkastajan osalta on kyseenalaistettava tällainen menettely. On vähintään erikoista, että hankintayksiköt esittävät, ettei

henkilö, joka tekee esityksen vastuuvapauden myöntämisestä, ole julkinen tieto. Tietopyyntöön saaduista vastauksista päätellen tilintarkastuspalveluiden hankintoihin näyttää liittyvän jossain määrin hyvinkin vaihtelevia näkemyksiä siitä, mitkä tiedot ovat salaisia ja mitkä eivät ole.

Tietojen saamista vaikeutti osin myös menettelytapa, jossa merkittäviä tietoja sopimusa-ineistosta ilmenee vain jätetystä tarjouksesta ja jota tarjoaja pitää käytännössä kaikilta osin liikesalaisuutena. Vaikka kunta voisi arvioida tietojen suojaamisen tarvetta toisin, ei se näin ole tehnyt. Esimerkiksi joissain tarjouksissa ainoa julkinen tieto oli tarjouksen kokonaishinta.

4.3.1 Kunnallisen tilintarkastuksen hankinta

Tilintarkastuksen kilpailuttamiseen sovelletaan lakia julkisista hankinnoista ja käyttöoikeussopimuksista (hankintalaki, 1397/2016). Kyse on CPV-luokkaan 79212000-6 kuuluvasta palveluhankinnasta. Hankintojen kilpailutuksessa on käytössä kolmiportainen järjestelmä, jossa kilpailutukseen sovellettavat säännökset määräytyvät hankittavan palvelun ennakoitun arvon mukaisesti. Alle 60 000 € arvoisiin hankintoihin ei tarvitse soveltaa hankintalakia, yli 60 000 € arvoisia hankintoja kutsutaan ns. kansallisiksi hankinnoiksi, johon sovelletaan hankintalain yleisten osien I ja IV lisäksi III-osan kansallista hankintaa koskevia menettelysääntöjä. EU-kynnysarvon 214 000 € ylittäviin hankintoihin sovelletaan yleisten osien lisäksi II-osan sääntelyä. Hankintalain 25 tai 26 §:n kynnysarvot ylittävissä hankinnoissa kilpailutusmuotona käytetään avointa menettelyä, tarjousmäärät vaihtelevat yhden ja neljän välillä. Keskimäärin tarjouksia on 1,4. Yleensä tarjoajana toimivat KPMG ja BDO.

Hankintalaki on menettelytapasääntelyä, jonka tarkoituksena on avata julkiset hankinnat ja täten myös tilintarkastushankinnat EU:n sisämarkkinoiden kilpailulle. Hankintalaki ei lähtökohtaisesti sääntele kilpailutuksen sisältöä, vaan tämä on tilintarkastuspalveluita hankkivan tarkastuslautakunnan tehtävä.

Tarkastuslautakunta tilintarkastuspalvelun hankkijana, ohjaajana ja hyödyntäjänä

Tarkastuslautakunta on keskeisessä roolissa tilintarkastuspalveluiden kilpailuttamisessa, sillä sen tehtävän on tilintarkastajan valintaa koskevan kilpailutuksen järjestäminen ja tilintarkastussopimuksen noudattamisen valvonta. Tarkastuslautakunta valmistelee kuntakonsernin tilintarkastusyhteisön valinnan ja tilintarkastuskertomuksen käsittelyn valtuustossa. (HE 268/2014 vp, s. 36–37.) Lautakunnan yhteensovittamistehtävän johdosta sen vastuulla on myös ainakin osittain kuntakonsernin tilintarkastuspalveluiden kilpailuttamisen järjestäminen, koskien tarjouspyynnön laadintaa ja tarjousvertailun valmistelua sekä

tilintarkastajaehdokkaiden nimeämistä, vaikka kunnan valtuusto päättääkin lain mukaan lopullisesta valinnasta. (HE 268/2014 vp, s. 223.)

Tarkastuslautakunnalla on hyvin suuret mahdollisuudet ohjata tarkastuspalveluiden kilpailutusta haluttuun suuntaan, sillä lähtökohtaisesti se määrittelee hankittavan tilintarkastuspalvelun sopimuksen sisällön, joka muodostuu sitovasti jo tarjouspyyntöasiakirjoissa, tämä tehdään esimerkiksi asettamalla tarjouskilpailussa käytetyt kriteerit. (Ks. Määttä – Voutilainen 2017, s. 429.) Julkisissa hankinnoissa kilpailuttaminen ja hankintasopimuksen sisältö ovat kiinteässä yhteydessä toisiinsa, eikä sopimuksessa voida poiketa siitä, mitä on kilpailutettu. (Aarto ym. 2009 s. 19.) Tilintarkastajien valinta on kuntalain 14 §:n mukaisesti viimekätisesti valtuuston tehtävä, joka voi myös ohjata tarkastuksen kilpailutusta. Toisaalta käytännön tarkastuksen laajuuden määrittelee tilintarkastaja. Tarkastuslautakunta voi antaa tilintarkastajalle myös kuntalain 123.2 §:n mukaisesti ohjeita, joita tarkastajan on noudatettava elleivät ne ole ristiriidassa lain, hyvän tilintarkastustavan tai hallintosäännön kanssa.

Hyvin keskeinen ero tilintarkastuspalveluiden julkisissa hankinnoissa verrattuna yksityisten yritysten tilintarkastukseen on tilintarkastussopimuksen laajuuden määrittely. Tarkastuslautakunnat voivat määritellä ja usein määrittelevätkin tarjouspyyntöön tarkastuspäivien määrän. Tarkastuspäivien määrällä on suora yhteys tilintarkastajan mahdollisuuteen suorittaa tarkastus laadukkaasti ja riippumattomasti. Tilintarkastukseen käytettävissä olevalla ajalla on suora yhteys tarkastuksen laatuun. (Deis – Giroux 1992.) Yksityisellä sektorilla tilintarkastajan palkkio maksetaan yleensä ”kohtuullisen laskun mukaan”, eikä tarkastuksen kohteena oleva yhteisö pääse määrittelemään tilintarkastuksen laajuutta. (Ks. Horsmanheimo – Kisanlahti – Steiner 2017 s. 154–156.) Käytännössä tarkastuslautakunnan mahdollisuuksia määritellä hankintasopimuksen ehdot, kuten tarkastuspäivien määrä, rajoittavat sen käytössä olevat resurssit tarjouspyynnön laadinnassa sekä tilintarkastukselle budjetoidut määrärahat. Tämä voi johtaa siihen, että jos tarjouspyyntö ei mahdollista palvelun kannattavaa toteuttamista tarjoajille, ei tarjouksiakaan pitäisi tulla.

Tarkastuksen sisällön määrittelyssä on huomioitava tilintarkastajan riippumattomuus. Tilintarkastajan riippumattomuuden vaatimuksen pitäisi rajoittaa kilpailutuksessa käytettäviä ehtoja ja tilintarkastuspalveluiden hankintasopimusta. Tilintarkastajan tulee olla vapaa lausumaan käsityksensä, riippumatta kunnan tahdosta tai tilintarkastajan ulkopuolisista tahoista. Tarkastaja määrittelee itse tarkastuksen ja raportoinnin sisällön, tähän nähden tarkastuslautakunnan antamat ohjeet ovat toissijaisia. (HE 268/2014 vp, s. 227.) Tilintarkastajan on kuntalain 122.4 §:n mukaan kieltäydyttävä ottamaan vastaan sellaista tarkastustehtävää tai luovuttava tarkastustehtävästä, jossa ei ole edellytyksiä riippumattoman ja laajuudeltaan riittävän tilintarkastuksen toimittamiseen. Tilintarkastajan on huolehdittava tästä aktiivisesti koko toimeksiannon ajan.

Julkishallinnon tilintarkastajaa koskeva yleissäädos on laki julkishallinnon- ja talouden tarkastuksesta (JTT-laki, 1142/2015), joka täydentää muista laista löytyvää sääntelyä. Lisäksi julkishallinnon tilintarkastajiin sovelletaan JTT-lain viittaussäännöksiin tilintarkastuslain (1141/2015), 2 luvun 1, 7, 9 ja 10 §:ää sekä 4. luvun 1 §:ää, sekä säännöksiä tilintarkastajan hyväksymisestä ja valvonnasta. JTT-lain 4 § edellyttää myös, että tilintarkastajalla on oltava edellytykset riippumattomaan tilintarkastukseen. Edellytysten puuttuessa, tilintarkastajan on kieltäydyttävä vastaanottamasta tehtävää tai luovuttava siitä.

Hankintayksikön eli lähtökohtaisesti tarkastuslautakunnan on kilpailuttaessaan tilintarkastuspalveluita huolehdittava, että tarjouspyyntö mahdollistaa tarkastuksen suorittamisen lain mukaisesti. (HE 268/2014 vp, s. 225.) Käytännössä on kuitenkin myös mahdollista, että tilintarkastusyhteisöt ottavat vastaan tai jättävät tarjouksia myös sellaisten tarkastusten tekemisestä, joita ei voida toteuttaa riippumattomasti ja laadukkaasti.

Toisaalta Euroopan maiden tilintarkastus on ylipäänsä varsin monimuotoista ja toimijat ovat vaihtelevia. (Ks. tästä Brusca ym 2015.) Huomionarvoista on, että kuntalain sääntely (122 §) edellyttää riippumattomuutta ainoastaan tilintarkastajalta. Hankintakilpailutuksessa valitaan tilintarkastusyhteisö, jonka osalta JTT-lain 4 § edellyttää riippumattomuutta. Lainsäädäntö ei suoranaisesti kuitenkaan edellytä kunnalta sen varmistamista, että tarkastus voidaan suorittaa riippumattomasti ja riittävän laajasti. Kirjallisuudessa on myös esitetty, että tarkastuslautakunnan jäsenten tulee pystyä arvioimaan kunnan hallituksen ja johdon toimintaa riippumattomasti ja puolueettomasti. (Ala-aho – Leppänen – Oulasvirta – 2019, s. 40.) Lainsäädännössä tai esitöissä tätä ei kuitenkaan suoranaisesti edellytetä.

Kuntalain 122.3 §:n mukaan tilintarkastusyhteisö voidaan valita enintään kuudeksi vuodeksi kerrallaan. Tilintarkastussopimusten pituudet vastaavat tätä hyvin, varsinaisen sopimuskauden ja optioiden yhteenlaskettu pituus ei ole yhdessäkään tarkastetussa tarjouspyynnössä kuutta vuotta pidempi. Yleisin pituus on mallia 4 + 2 vuotta. Toisaalta on nostettava esiin, että joissain tapauksissa varsinkin pienemmissä kunnissa, koska kynnyksarvot eivät ylity, kunnat tekevät suorahankinnan, jossa ne pyytävät samaa tarkastusyhteisöä jatkamaan kunnan tilintarkastajana. Toisinaan samaa tilintarkastajaa pyydetään jatkamaan tehtävässään.

4.3.2 Tilintarkastuspalveluiden hankintaan liittyvät kysymykset

Laadun määrittely tilintarkastuspalveluiden hankinnoissa

Tilintarkastuksessa on kyse palvelusta, jonka määrittäminen hankintakilpailutuksessa ei ole yksinkertaista, koska palvelun todellinen laatu selviää vasta sopimuskaudella tai sitäkin myöhemmin. Hankintalain 93 ja 106 §:n mukaisesti tarjouksen valintaa koskeva oikeustila

edellyttää, että hankintakilpailutus ratkaistaan hinta-laatusuhteen, edullisimpien kustannuksen tai halvimman hinnan perusteella.

Palveluhankinnoissa laatua on arvioitava tarjouksen perusteella, ennen kuin tosiasiallinen laatu on edes todennettavissa. Tämä johtaa yleensä siihen, että laatua pyritään arvioimaan palvelun tuottamiseen käytettävien tekijöiden ominaisuuksilla, joiden oletetaan tai uskotaan vaikuttavan lopputuotteena olevan palvelun laatuun. Tilintarkastuksessa tilintarkastajan analyttistä tarkastustaitoa on vaikea arvioida ennakkoon, joten laatuarviossa käytetään usein tarkastajaan liittyviä ominaisuuksia kuten tarkastuskokemusta tai suoritettuja auktorisointeja.

Tilintarkastushankinnoissa keskeisiä laatutekijöitä on mahdollista tunnistaa eri tavoin, ja painotukset sekä tärkeinä pidettävät tekijät riippuvat aina jossain määrin hankintayksikön näkemyksestä. Tilintarkastushankinnassa on kuitenkin syytä lähteä siitä, että tilintarkastajan ammattitaidon sekä valitun tarkastusyhteisön tilintarkastusprosessin on oltava riittäväällä tasolla, jotta tarkastus tulee laadukkaasti toteutetuksi. Näiden lisäksi tilintarkastajan riippumattomuus on turvattava.

Julkisissa hankinnoissa lähtökohtana on, että hankintayksikkö voi arvioida palvelun tuottajien laatua nimenomaan hankintasopimuksen käytännössä toteuttavien henkilöiden, ryhmän kokoonpanon sekä jäsenten kokemuksen sekä ansioluetteloiden perusteella. Tällaisen sopimuksen toteuttamisen laadun kannalta voi olla ratkaisevaa sen toteuttavien henkilöiden ammattitaito, joka voi koostua esim. asianmukaisesta kokemuksesta ja koulutuksesta.⁶ Sen sijaan tarjouksen laatua ei voida arvioida yleisesti tarjoajaan liittyvillä tekijöillä, kuten tarjoavan yrityksen referenssien lukumäärällä.⁷ Tilintarkastusyhteisön yleiseen tilintarkastusprosessiin tai laadunvarmistusjärjestelmään kuuluvat seikat ovat julkisten hankintojen kontekstissa lähtökohtaisesti tällaisia tarjoajaan liittyviä tekijöitä, joita arvioidaan tarjouspyynnössä tarjoajan soveltuvuutta mittaavilla kriteereillä.

4.3.3 Kuinka tilintarkastushankintojen laatua määritellään käytännössä

Tilintarkastuksen laadun määrittely hankinnoissa

Lähes kaikkien tutkittujen kuntien osalta tarjouspyynnössä on pyritty varmistamaan tarkastuspalvelun laatua asettamalla myös tarjoajaa koskevia soveltuvuusvaatimuksia.

6 C-601/13, Ambisig, EU:C:2015:204, kohdat 31–33.

7 Ks. C-315/01, GAT, EU:C:2003:360, kohdat 57–66.

Useimmiten tarjoajalta edellytetään laadunvarmistusjärjestelmän olemassaoloa ja osoitukseksi tästä pyydetään kuvausta tästä laadunvarmistusjärjestelmästä. Käytännössä vaikuttaa siltä, ettei laadunvarmistusjärjestelmälle ole kuitenkaan asetettu usein muita vaatimuksia kuin olemassaolo ja hankintayksikkönä toimiva tarkastuslautakunta toteaa tarjoajan soveltuvaksi, koska dokumentaatio on toimitettu. Tarkastusyhteisöt pitävät laadunvarmistusjärjestelmiään lähtökohtaisesti liikesalaisuuksinaan, eikä niiden tosiasiallisesta vaikutuksesta laatuun voida tässä yhteydessä ottaa kantaa.

Tilintarkastuspalveluiden tarjouksien laadun suhteen voidaan erotella kaksi eri tapaa, jolla tilintarkastuspalveluiden laatu tarjouspyynnössä pyritään varmistamaan. Joko tarkastuslautakunta on laatinut tarjouspyynnön siten, että laadulle asetetut vaatimukset esitetään minimivaatimuksina ja tarjouskilpailu ratkaistaan halvimman hinnan mukaan. Toinen vaihtoehto on, että tarjouksen laatutekijöitä pisteytetään tarjousvertailussa yhdessä hinnan kanssa.

Tosiasiallisesti näiden kahden menetelmän ero näyttää jäävän vähämerkitykselliseksi. Tämä johtuu siitä, että vertailuperusteena käytettyjen kriteerien vertailu tehdään absoluuttisesti, jolloin esimerkiksi tietyn kokemusvuosimäärän täyttämällä saa täydet pisteet. Tarjoukset päätyvät usein laadun arvioinnissa tasapisteisiin ja siksi todellinen valinta tehdään ainoastaan hinnan perusteella.

Kilpailu näyttää siis kohdistuvan pääsääntöisesti hintaan ja kilpailluissa hankinnoissa tilintarkastuksen päivähinnat ovat suhteellisen matalat. Jonkin verran tarjousvertailuissa käytetään myös suhteellista vertailutapaa, jossa parhaan arvon ilmoittanut saa täydet pisteet ja muiden tarjoukset suhteutetaan tähän. Tämä ei kuitenkaan välttämättä ole yhtään toimivampi menetelmä. Esimerkiksi kokemusvuosien vertailussa suhteellinen vertailutapa johtaa usein siihen, että valinta kohdistuu vanhempaan tilintarkastajaan. Toisaalta kriteerit asetetaan paikoin myös tavalla, jossa suhteellinenkin vertailutapa johtaa laadun tasapisteisiin. Näin käy esimerkiksi, kun tilintarkastajan kokemusta vertaillaan kokonaisina vuosina tai huomioitavan kokemuksen ajanjaksoa on rajoitettu.

Yleisimpänä kriteerinä tilintarkastuksen laadun osalta tarjouspyynnöissä on vastuunalaisen tilintarkastajan kokemus. Suuremmissa kunnissa (ja kaupungeissa) tätä laajennetaan usein kattamaan myös avustavan tarkastajan kokemus tai koko tilintarkastustiimin kokemuksen. Useimmiten kokemusta arvioidaan kokemusvuosien määrällä. Tästä käytetään myös muunnelmia, joissa huomioitavaa kokemusta rajataan kuntakoon tai aikarajauksen mukaan. Perusidea kaikissa on kuitenkin sama. Virkavastuulla toimiva tilintarkastajan kokemuksella on osoitettu tutkimuksissa olevan vaikutus hankittavan tilintarkastuspalvelun laatuun. (Knechel ym. 2012.)

Toiseksi yleisin laatuperuste on vastuunalaisen tilintarkastajan suorittaman tarkastuksen osuus, jota arvioidaan prosentuaalisesti kokonaisuudesta tai tälle merkittyjen tarkastuspäivien mukaan. Useasti vastuunalaisen tarkastajan suorittamalle tarkastuksen määrälle asetetaan myös jokin vähimmäismäärä ja tämän ylittävää määrää arvioidaan tarjouksen vertailuperusteena. Ilmeisesti tässä on tausta-ajatuksena, että koska vastuunalainen tarkastaja suorittaa työtä virkavastuulla, on hänen suhtautumisensa tarkastukseen tarkempaa. Vastuunalaiselta tilintarkastajalta vaaditaan myös tiettyä koulutustasoa, mikä voi myös vaikuttaa siihen, että hänen halutaan suorittavan suurempi osa tilintarkastuksesta.

Kolmanneksi yleisin laatuperuste on tarkastuskohteessa tehtävän työn osuus, jota arvioidaan useimmiten prosentteina tai tarkastuspäivien määrällä. Tilintarkastusta koskevassa tutkimuksessa tarkastajan ja tarkastuskohteen maantieteellisellä läheisyydellä on osoitettu olevan vaikutusta tarkastuksen laatuun. Tämä yhteys on kuitenkin heikompi tarkastuskohteen ollessa monialaisempi. (Choi ym. 2012.) Kunnat toimivat lähtökohtaisesti varsin monilla aloilla, joten yhteys tarkastajan tarkastuskohteessa suorittaman tarkastuksen ja laadun välillä voi olla heikko.⁸ Lisäksi on huomattava, että on suhteellisen yleistä vaatia vastuunalaista tarkastajaa toimimaan tarkastuslautakunnan sihteerinä tai olemaan muuten tarkastuslautakunnan kokouksissa paikalla tarvittaessa.

Kaikkien kolmen yleisimmän kriteerin osalta tarjouspyynnöissä on myös varsin yleistä asettaa ehdottomia minimivaatimuksia, jonka ylittävää laatua vertaillaan tarjousvertailussa. Suhteellisen yleistä on myös huomioida vastuunalaisen tarkastajan osallistuminen PRH:n valvomaan laadunvarmistukseen. Tätä arvioidaan kyllä / ei vastauksen perusteella, josta saa tietyn pistemäärän. Samoin jotkut kunnat ovat antaneet pisteitä vastuunalaisen tarkastajan muista auktorisoinneista. Tämä kokonaisuus liittyy selkeästi vastuunalaisen tarkastajan koulutukseen, jolla voidaan olettaa olevan vaikutusta myös tarkastuksen laatuun.

Hintaan liittyviä havaintoja

Hinnan ilmoittamistavan määrittely on hyvin yhtenäinen, yleensä hintaa kysytään tarkastuspäivän hintana ja tämän määritellään kattavan kaikki kulut. Työpäivän pituus vaihtelee 7–7,5 tunnin välillä. Useimmiten se on 7,5 tuntia. Tarjousten pisteytyksessä käytettävät vertailuhinnat eivät kuitenkaan ole keskenään suoraan vertailukelpoisia. Tarjouspyynnöissä käytetty tapa muodostaa vertailuhinta myös usein vaihtelee, joissain tapauksissa se

⁸ Tarkastuskohteessa tehtävän työn osuuden osalta MAO ei ole viranpuolesta todennut perustetta syrjiväksi, vaikka tällä todennäköisesti on tilintarkastajaan liittyviä alueellisia vaikutuksia. Ks. MAO 521/2013, MAO 380/2013, MAO 357/2009 ja MAO 645/2009. Sen sijaan tapauksissa MAO 107/2010 ja 108/2010 vertailuperuste, jossa arvioitiin kuntayhtymän toiminnan ja alueen hyvää tuntemusta todettiin suoraan olevan alueellisesti syrjivä ja hankintalainsäädännön vastainen.

sisältää vain kuntalain mukaisen kunnan tarkastuksen, välillä hinta sisältää tarkastuslautakunnan sihteerintehtävät. Useimmiten vertailuhinta on sopimuskauden kokonaishinta. Sopimuskausien pituuden ja tarkastuspalveluiden sisällön ja vastaavan tarkastajan sekä avustavien tarkastajien työmäärien vaihdellessa hankintakohtaisesti ei vertailuhinnasta voi tehdä kovinkaan pitkälle meneviä johtopäätöksiä. Varsin usein vastaavan tarkastajan päivähinta on kuitenkin jossain määrin esillä. Toisaalta on nostettava esiin, että tuoreemmissa kilpailutuksissa tarkastuksen päivähinta on usein merkitty liikesalaisuudeksi ja ainoastaan tarjousten vertailuhinta on julkinen.

Kun tarjouspyynnössä on käytetty parasta hinta-laatusuhdetta tarjouksen valintaperusteena, hinnan painoarvo vaihtelee 40–80 % välillä kokonaispisteistä. Kuitenkin vain yksittäistapauksissa alle puolet kokonaispisteistä. Koska on hyvin yleistä, että annetut tarjoukset päätyvät usein laadun arvioinnissa tasapisteisiin ja todellinen valinta tehdään ainoastaan hinnan perusteella, on selkeää, että kilpailu kohdistuu todellisuudessa halvimpaan hintaan, jonka tarjoaminen johtaa myös lähes aina tarjouskilpailun voittamiseen. Tältä osin voidaan myös esittää kysymys julkisyhteisöille tarjottavien tilintarkastuspalveluiden houkuttelevuudesta. Nimittäin hintaero yksityisen sektorin toimijoiden tilintarkastuspalveluun on suhteellisen suuri. Saatavilla olevilla tiedoilla kuntatilintarkastuksen veloitus on keskimäärin 75 € tunnissa vastaavan tarkastajan osalta, kun yksityisellä puolella tuntiveloitus on 100 € tunnilta.⁹

Hinnanmuutosten osalta edellytetään pääsääntöisesti, että hinta on kiinteä tietyn ajan, useimmiten kaksi vuotta, ja siis täysin tarjottua vastaava, jonka jälkeen hinnanmuutos on neuvoteltavissa. Usein tähän on kytketty joitain korotusehtoja, kuten indeksien mukaista kustannusten nousua ja tarkastusyhteisön on osoitettava selkeät korotusperusteet. Aineiston perusteella ei ole mahdollista arvioida kuinka paljon hinnanmuutoksia esitetään kunnille ja kuntayhtymille ja paljon näitä hyväksytään.

Tilintarkastuspäivien määrästä

Tilintarkastuslautakunnan vastatessa tilintarkastuspalveluiden kilpailutuksesta määrittelee lautakunta myös lähtökohtaisesti tarkastukseen käytettävien päivien määrän. Saadusta aineistosta ei voida päätellä mihin tarkastuspäivien määrä perustuu. Joitain viitteitä tarkastuslautakuntien pöytäkirjoissa on siitä, että päivien määrä vastaa aiempaa tarjouspyyntöasiakirjaa. Kuitenkaan sitä, miten päivien määrä on alun perin määritelty ei ole selvyyttä. Joissain tarjouspyyntöasiakirjoissa hankintayksiköt ovat ilmoittaneet, että

⁹ Julkisen puolen hinta on muodostettu laskennallisesti huomioiden 46 kunnan vastuullisen tarkastajan päivähinnan ja jakamalla tämä 7,5 tunnilla. Yksityisen puolen tilintarkastushintaa on selvitetty internetissä olevien tilintarkastusyriyten hinnastojen perusteella.

tarkastuspäivien määrä ei sido kuntia ja tarkoista tarkastuspäivien määrästä sovitaan vuosittain tarkastussuunnitelmassa.

Tarkastuspäivien määrittelyyn liittyy tarkastuspäivien muuttamisen hankintalainsäädännöllinen ongelma. Hankintalain 136 §:n mukaisesti hankintasopimusta ei saa sopimuskaudella muuttaa olennaisesti. Hankintamenettely on kumulatiivista ja rajoittaa osapuolien sopimusvapautta, tämä perustuu erityisesti tasapuolisen ja syrjimättömän kohtelun sekä avoimuuden vaatimukseen. (Ks. Määttä – Voutilainen 2017, s. 429–430.) Hankintalain 136.1,1 §:n mukaisesti hankintasopimusta ei saa muuttaa siten, että muutoksella otetaan käyttöön ehtoja, jotka, jos ne olisivat alun perin kuuluneet hankintamenettelyyn, olisivat mahdollistaneet muiden kuin alun perin valittujen ehdokkaiden osallistumisen menettelyyn tai muun kuin alun perin hyväksytyin tarjouksen hyväksymisen tai jotka olisivat tuoneet hankintamenettelyyn lisää osallistujia. Samoin kyseisen momentin 3. kohdan mukaan hankintasopimuksen huomattava laajentaminen on sopimuksen olennainen muutos.¹⁰ Sopimuksen hinta ja ostettavien palveluiden määrä on lähtökohtaisesti olennainen sopimusehto, jonka muuttaminen ilman hankintalain 136.2,1 §:n mukaista täsmällistä, selkeätä ja yksiselitteistä hankintamenettelyn aikana tiedossa ollutta hankinta-asiakirjoissa mainittua muutosta koskevaa sopimusehtoa ei ole mahdollista.¹¹ Pelkkä tarjouspyynnössä ja hankintasopimuksessa oleva mahdollisuus sopia erikseen tarkastuspäivien määrästä tarkastussuunnitelmassa ei täytä säännöksen edellytyksiä. Käytännössä muutoksia voidaan tehdä hankintalain 136.2 momentin mukaan, jossa säädetään, että vähäarvoiset sopimusmuutokset ovat mahdollisia, jos ne jäävät kynnyсарvojen alle ja muutoksen arvo on alle 10 prosenttia sopimuksen alkuperäisestä arvosta.

Ongelmaa ei ole, mikäli hankinta on muutoksen jälkeenkin kynnyсарvot alittava, koska tällöin siihen ei sovelleta hankintalakia. Hankintalain piiriin kuuluvissa hankinnoissa hankintayksikkönä toimiva kunta kantaa riskin siitä, että sopimusmuutos voi muodostaa laitoman suorahankinnan. Käytännössä tarkastuslautakunnan tulee aina ennen tarkastuspäivien määrän vähentämistä tai lisäämistä kesken sopimuskauden arvioida olisiko tällä ollut vaikutusta kilpailutukseen tai tarjoajamäärään. Näin on erityisesti, kun kyse on kansalliset kynnyсарvot ylittävistä hankinnoista, joissa tarkastuspäivien määrä on tarjouspyynnössä ollut matala. Esimerkiksi kahden päivän muutos, mikäli tarkastuspäiviä on kaksikymmentä, aiheuttanee helposti hankinnan kokonaisarvossa 10 % tai suuremman muutoksen.

Kilpailutuksia koskeneen tietopyynnön perusteella saatiin koottua tarjouspyynnöistä 209 peruskunnan pyytämät lakisääteisen tilintarkastuksen päivät. Alla olevassa taulukossa

10 Tämä koskee myös hankintasopimuksen kohteen supistamista. C-549/14, Finn Frogne, EU:C:2016:634, kohdat 28–38.

11 Ks. KHO 2009:88.

yksitoista, joka kuvaa tarkastuspäivien määrää kuntakokoluokittain, eivät ole mukana emokunnan tytäryhteisöjen tarkastuspäivät.

Tarkastuspäivien määrän ja kunnan asukasluvulla mitatun koon välillä oli vahva tilastollinen yhteys, Pearsonin korrelaatiokerroin näiden kahden muuttujan välillä oli 0,928. Keskimäärin tarkastelluissa 208 kunnassa oli 550 asukasta yhtä tarkastuspäivää kohden. Keskimääräistä enemmän asukkaita yhtä tarkastuspäivää kohden oli isoissa kaupungeissa ja vähemmän pienissä kunnissa. On varsin ymmärrettävää, että päivien määrä asukasta kohti ei voi supistua aivan olemattoman vähäiseksi johtuen lakisääteisten tarkastustehtävien laajuudesta sekä välttämättömistä manuaalisista ja paikan päällä tehtävistä tarkastustehtävistä. Toisaalta taas tarkastuksen tehokkuuden kasvu digitaalisten aineistojen analytiikan ja tietokoneavusteisten tarkastusmenetelmien ansiosta ei voi nousta kuin rajoitetussa määrin.

Taulukon yksitoista tilaston kunnista Kyyjärven tarjouspyynnössä oli kolme tarkastuspäivää ja Helsingin kaupungilla 390 tarkastuspäivää. Jos tilastossa olisivat mukana kunnan tytäryhteisöjen tarkastuspäivät, erityisesti niiden kuntien, jotka ovat paljon yhtiöittäneet toimintoja, tarkastuspäivät nousisivat suhteellisesti muita kuntia enemmän. Pienten kuntien vähäistä tarkastuspäivien määrää selittää se, että niissä valtaosa sosiaali- ja terveydenhuollosta sekä koulutoimesta hoidetaan kuntayhteistyönä kuntayhtymissä.

Taulukko 11. Tarkastuspäivien määrät kuntakokoluokittain peruskunnissa (tietopyyntöaineisto)

	N	Keskiarvo	Minimi	Maksimi
Alle 10 000 asukasta	122	11,83	3	60
10 000–20 000	30	27,83	10	55
20 001–30 000	20	41,85	15	75
30 001–50 000	15	62,13	40	85
50 001–100 000	12	75,42	45	120
yli 100 000 asukasta	9	164,44	55	390
Yhteensä	208	30,92	3	390

4.3.4 Tilintarkastuskilpailutuksiin liittyvää oikeuskäytäntöä

Markkinaoikeudessa käsiteltyjen tilintarkastushankintatapausten osalta merkillepantavaa oli, että suurin osa tapauksista on vuoden 2007 hankintalain alkuvuosilta, erityisesti vuodelta 2009. Tapaukset viittaavat siihen, ettei hankintalainsäädännön vaatimusten muuttamiseen ollut valmistauduttu, vaan hankinnat kilpailutettiin kuten aiemminkin, minkä vuoksi tarjouspyynnöissä käytetyt kriteerit erityisesti tarjousten arvioinnin kohdalla eivät enää vastanneet hankintalain vaatimuksia.

Löydetyistä 68 tapauksesta 38 on vuodelta 2009, 12 vuodelta 2010, 1 vuodelta 2011, 10 vuodelta 2013, 2 vuodelta 2014, 1 vuodelta 2016, 1 vuodelta 2018 ja 3 vuodelta 2019. Tapauksista 43 (68 %) oli sellaisia, että hankintayksikön toiminta oli hankintalain vastaista. Kuudessa tapauksessa hankintayksikkö oli tehnyt virheen, mutta sillä ei katsottu olleen vaikutusta kilpailutuksen lopputulokseen, jolloin asia ei johtanut toimenpiteisiin.¹² Suurin osa tapauksista oli kansallisia hankintoja (47 kpl), EU-kynnysarvot ylitti 17 hankintaa ja yksi oli pienhankinta. Kolmessa tapauksessa hankintailmoitusta ei ollut julkaistu, joka tarkoitti, että hankinta oli automaattisesti lain vastainen.

Kaikista hankintayksikön virheellisyyden sisältäneistä 43:sta päätöksestä 30:ssä virhe koski tarjouspyynnössä käytettyjä vertailuperusteita. MAO arvioi viran puolesta onko tarjouspyynnön perusteella ollut mahdollista antaa hankintalain 67 § ja 104 §:n mukaisia keskenään vertailukelpoisia tarjouksia.¹³ Mikäli kriteeri on esitystapansa tai täsmentymättömyytensä takia tulkinnanvarainen on lähtökohtana, ettei tarjouspyyntö ole hankintalain mukainen, koska tarjoajat ovat tällöin voineet tulkita tarjouspyyntöä eri tavoilla.¹⁴ Useimmiten käytetyt vertailuperusteet olivat epäselviä. Tarjoajien tasapuolisen kohtelun veloitteesta johtuen hankinnoilta edellytetään avoimuutta. Tarjoajien on tiedettävä jo tarjouksia laatiessaan, millä seikoilla on merkitystä tarjouskilpailua ratkaistaessa.¹⁵ Hankintayksikkö ei voi vertailla tarjouksia perusteilla tai näiden alatekijöillä, joita se ei ole tarjouspyynnössä ilmoittanut.¹⁶

12 Tapaukset MAO 542/2009, MAO 603/2009, MAO 609/2009, MAO 87/2010, MAO 524/2013 ja MAO 627/2014. Tämä perustuu hankintalain 154 §:n, jonka mukaan MAO voi määrätä seurauksen ainoastaan, jos lainvastainen menettely on vaikuttanut hankintamenettelyn lopputulokseen tai asianosaisen asemaan menettelyssä. Ks. Eskola ym. 2017, s. 608.

13 Riippuen onko kyse EU-kynnysarvot vai kansalliset kynnysarvot ylittävästä hankintamenettelystä.

14 MAO 692/2016.

15 MAO 138/2019, MAO 137/2019, MAO 692/2016, MAO 521/2013 ja MAO 279/2013.

16 MAO 486/2009, MAO 485/2009, MAO 482/2009, MAO 481/2009, MAO 656/2009, MAO 645/2009, MAO 599/2009 ja MAO 638-639/2009.

Tilintarkastajan kokemusta koskevia laadun arviointikriteereitä asetettaessa tarjouspyyntöön on tarjouspyynnöstä ilmentävä tarkka määritelmä sille, miten kokemusta tullaan arvioimaan tarjouksia vertailtaessa. Tällöin on otettava kantaa siihen, miten kokemus laskeetaan ja hyväksytäänkö vertailussa ajallisesti päällekkäisesti sijoittuva kokemus.¹⁷ Arvio on myös tehtävä yhdenmukaisesti eri vertailukohteiden välillä, mikäli pyydetty tiedot ja esittämistapa tarjouspyynnössä ovat identtisiä.¹⁸

Toiseksi suurin ongelma koski hankintapäätösten perusteluita (17 kpl), useimmiten tämä johtui sanallisten perusteluiden puutteesta, ja perusteluina oli ainoastaan tarjousten pisteytystaulukko.

Markkinaoikeudessa käsiteltyjen tapauksien tiedot kilpailutusten voittajista ja niistä valittaneista tahoista kertovat markkinatoimijoiden vähydestä. Tapauksissa KPMG oli voittajana 41 kilpailutuksessa ja BDO (ent. Auditor) 21 tapauksessa. Valittajana BDO oli 35 tapauksessa ja KPMG 5 tapauksessa.

PRH:n tilintarkastuslautakunnassa kuntatilintarkastusta koskevia tapauksia on löydettyvissä vain neljä kappaletta.¹⁹ Tapaukset liittyvät yksittäisen tilintarkastajan toimiin ja kahdessa on kyse siitä, ettei tilintarkastuskertomusta ole perusteltu mukautusten osalta hyvän tilintarkastustavan edellyttämällä tavalla. Yhdessä kyse oli konsernitilinpäätöksen tarkastamatta jättämisestä ja tilintarkastuskertomuksen rakenteesta ja sisällöstä. Yhdessä kyse oli ylipäänsä sopimuksen alaisena suoritettujen tarkastusten raportoinnin laadullisesta heikkoudesta ja huonoudesta. Näistä tapauksista ei ole nostettavissa esiin yleisemmin kuntatilintarkastukseen liittyviä ongelmia. Lisäksi on huomioitava, että JHTT-lautakunta on lakkautettu vuoden 2015 lopussa, tästä johtuen JHTT-lautakunnan ratkaisukäytäntöä ei ole tässä kohdassa huomioitu.

4.3.5 Lakisääteisen tilintarkastuksen ja muiden palveluiden suhde

Lakisääteisen tilintarkastuksen ja muiden tarkastusyhteisöiltä ostettujen palvelujen suhde vaikuttaa olevan jossain määrin kompleksinen. Yhtäältä ns. lisäpalvelut tukevat

¹⁷ MAO 137/2019. Ks. soveltuvuusvaatimuksen osalta MAO 530/2013, jossa tarkastajalla tuli olla kokemusta vähintään viideltä tilikaudelta. Kokemusta katsottiin voineen kertyä yhden kalenterivuoden aikana useammasta eri kohteesta.

¹⁸ MAO 137/2019.

¹⁹ Tilintarkastuslautakunnan päätös 23.6.2020 dnro PRH/1810/10000/2019, Tilintarkastuslautakunnan päätös 21.1.2020 dnro PRH/1541/10000/2018, Tilintarkastuslautakunnan päätös 13.3.2018 dnro PRH/3281/10000/2017 ja Tilintarkastuslautakunnan päätös 13.2.2018 dnro PRH/4217/10000/2016.

tilintarkastuksen avulla saatavaa informaatiota ja sen hyödyntämistä mutta toisaalta tällaisten palvelujen hankinnan seurauksena on koko ajan vaarana tilintarkastuksen riippumattomuuden vaarantuminen. (Ks. Stewart 2006, s. 332–334.) Vaikuttaa siltä, että kunnat ovat suhtautuneet tilintarkastuspalvelujen ja niihin liittyvien palvelujen hankintaa varsin eri tavoin. Osassa kuntia näitä ”täydentäviä palveluja” hankitaan vastuunalaisen tilintarkastajan tilintarkastusyhteisöltä ja osassa kuntia muualta. Myös erinäisten tilintarkastukseen liittyvien palvelujen sisältö ja laajuus vaihtelevat melkoisesti.

Tilintarkastuspalveluita koskevissa tarjouspyynnöissä noudatetaan varsin laajasti jaottelua, jossa kuntalain mukaiset kunnan tilintarkastuspalvelut, kuntayhtiöiden tilintarkastuspalvelut, hankkeiden tarkastaminen ja mahdolliset lisätarkastuspäivät erotellaan keskenään. Tietopyyntöön sisältyneen aineiston perusteella ei kuitenkaan ole mahdollista havainnoida sitä, ostetaanko tarkastusyhteisöltä muita palveluita. Näistä ei myöskään sovita varsinaisissa hankintasopimuksissa, vaan jos näihin viitataan, on viittaus muotoa ”sovitaan erikseen”. Huomioiden raportissa tehty havainto kokonaisveloituksen pysymisestä samalla tasolla ja hintakilpailun kovuudesta voidaan olettaa, että muita palveluita hankitaan suhteellisen runsaasti. Samoin Kuntaliiton tulkinta muiden palveluiden ostamisesta lienee lisännyt tietoa ja halua hankkia näitä palveluita.²⁰ Yksittäisten kuntien osalta tarjouspyyntöasiakirjoissa on tarjoajia veloitettu sitoutumaan siihen, etteivät ne tarjoa hankintayksikölle tarjouspyynnön ulkopuolisia palveluita.

4.3.6 Tarkastuslautakuntien ja kuntien osaaminen hallinnon ja talouden tarkastuksessa

Tietopyynnöllä saadun aineiston perusteella on nostettava esiin, että tilintarkastuksen hankintaosaaminen on paikoin heikkoa. Tämä näkyy siinä, ettei tarjouspyyntöjen perusteella ole aina selvää, miten asetettuja kriteereitä tullaan arvioimaan vaan kriteerit jättävät hankintalainsäädännön vastaisesti hankintayksikölle rajoittamattoman harkintavallan.

Toinen ongelma näyttää liittyvän siihen, että edelleen osassa kunnista tarjouksen laatuarviota ei tehdä tarjouksen vaan tarjoavan yksikön ominaisuuksilla, kuten tarjoajan laadunvarmistusjärjestelmän perusteella tai tarkastusyhteisön kokemuksen perusteella.²¹ Vaikka tämä on hankintalainsäädännön vastaista, esiintyy tällaista menettelyä edelleen joissain kynnysarvot ylittävissä hankinnoissa. Pienhankintojen osalta tällaista erittelyä tarjouksen ja tarjoajan ominaisuuksien erotteluun ei edellytetä. Tämä herättää kuitenkin muutamia

²⁰ <https://www.kuntaliitto.fi/talous/tarkastus-ja-valvonta/tilintarkastus/tarkastuslautakunnan-teettama-erityistilintarkastus>

²¹ Ks. esim. MAO 636/2014.

ongelmallisia kysymyksiä. Ensinnäkin yhteys tarkastusyhteisön kokemuksen ja kunnan saaman tilintarkastuspalvelun välillä voi jäädä heikoksi, kun laadun arviointi ja varmistus ei koske kunnalle tulevaa tilintarkastusta vaan tarkastusyhteisön toimintaa yleisesti. Kun edelleen huomioidaan, että tilintarkastusmarkkinoilla on käytännössä kaksi toimijaa, voi yhteisöjen osaamisen ja kunnan saaman tilintarkastuksen välillä olla merkittävä ero, mikäli laatu on varmistettu vain yhteisön osalta. Toisekseen mikäli jostain syystä kunta joutuukin kilpailuttamaan tilintarkastuspalvelun hankintansa aiemmasta poiketen, on olemassa riski siitä, että tämä tehdään vanhoja tarjouspyyntöasiakirjoja hyödyntämällä ja käytettyjen kriteerien hankintalainvastaisuutta ei tunnisteta.

Tietopyyntöaineiston perusteella on varsin yleistä, että varsinkin pienemmät kunnat velvoittavat vastuunalaisen tilintarkastajan myös toimimaan tarkastuslautakunnan sihteerinä. Tällä on ainakin selkeästi se vaikutus, että tarkastuslautakunnan ammattitaitoa lisätään tilintarkastajan mukanaololla. Toisaalta tämä yhdistettynä varsin yleisiin vaatimuksiin tarkastuskohteessa tehtävän työn osuudesta saattaa aiheuttaa sen, ettei varsinkaan pienemmillä paikkakunnilla ole tarjolla kuin yksittäinen tilintarkastaja. Ylipäänsä olisi myös syytä tarkastella kriittisesti tilintarkastukselle asetettuja ehtoja, jotka sitovat tarkastajan tiettyyn alueeseen. Erityisesti vallalla olevaa käytäntöä edellyttää tarkastuksen suorittamista kokonaan tai valtaosin tarkastuskohteena olevassa kunnassa olisi syytä tutkia tarkemmin.

Tällä hetkellä tarkastuslautakunnan jäsenille, esimerkiksi puheenjohtajalle, ei ole minkäänlaisia osaamisvaatimuksia. Jonkinlaisen vähintään taloudellisen osaamisen varmistamista tai vaatimista voitaisiin harkita. Mikäli tarkastuslautakuntaan otetaan JHT-jäsen on huomattava, että tällainen jäsen on hyvin todennäköisesti esteellinen toimimaan lähitulevaisuudessa kyseisen kunnan tilintarkastajana.²²

Pienempien kuntien osalta olisi syytä harkita kuntien tilintarkastushankintojen kilpailuttamisen yhdistämistä. Kunnat voisivat toteuttaa tilintarkastushankintoja yhdessä. Toisaalta voitaisiin myös harkita tarkastusten kilpailuttaminen yhteishankintayksikön tehtäväksi. Tällä voitaisiin helpottaa tarkastuslautakunnissa olevaa osaamisvajetta niin kilpailutuksen kuin tilintarkastusosaamisen suhteen. Tällä voisi myös olla tarjousmääriä lisäävä vaikutus. Hankintadirektiivin 37(1) artikla mahdollistaa tiettyjen hankintojen säätämisen yhteishankintayksikön tehtäväksi. Tässä on myös huomioitava, että Hanselilla on tälläkin hetkellä voimassa tilintarkastuksen dynaaminen hankintajärjestelmä, josta kunnat voivat kyseisen palvelun hankkia.

22 Ks. KHO 2007:53. Myös julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa. Suomen tilintarkastajat ry:n suosituksia 3/2020, s. 7–11.

Tarkastuspalveluiden laadunarviointi kilpailutuksessa

Nykyisellään tarkastuspalveluiden kilpailutuksissa korostettavat tekijät mittaavat vähintään kohtuullisesti tarkastuspalveluiden laatua, mutta kilpailutuksissa käytettäviä kriteereitä ja toimia voitaisiin edelleen kehittää. Tilintarkastushankinnoissa voisi olla järkevää ottaa käyttöön ainakin ehdotettujen vastuunalaisten tarkastajien haastattelut. Tämä ei edellytä neuvottelumenettelyn käyttöä, vaan haastattelu voi olla osa tarjouksen arviointia. Haastatteluiden käyttäminen edellyttää, että haastattelu toteutetaan tavalla, joka varmistaa tarjoajien tasapuolisen ja syrjimättömän kohtelun sekä hankintojen avoimuuden. Haastatteluiden osalta ne seikat joihin haastattelun perusteella tehtävässä pisteytyksessä kiinnitetään huomiota ovat tarjouspyyntöasiakirjojen perusteella etukäteen tarjoajien tiedossa, ja haastattelu on dokumentoitava riittävän tarkasti. Haastattelujen luonteesta johdun kaikki esitetyt kysymykset tarkkoine pisteytysohjeineen eivät voi olla tarjoajien tiedossa. Tarjoajille on kuitenkin turvattava riittävät mahdollisuudet ennakoida haastattelujen sisältöä ja niissä arvioitavia seikkoja.²³ Tämä voisi myös lisätä kuntien ja kuntayhtymien tyytyväisyyttä kilpailun lopputulokseen.

Raportointi

Tilintarkastajan tilintarkastusprosessin ulospäin näkyvä lopputuote on tilintarkastuskertomuskertomus ja siinä annettava yleisesti saatavilla oleva informaatio. Se on tärkeä elementti arvioitaessa lakisääteisen kunnallisen tilintarkastuksen laatua. Tilintarkastuksen julkista raportointia olisi mahdollista kehittää siten, että kuntalaisille/suurelle yleisölle julkaistaisiin enemmän tietoja. Tietopyyntöaineiston osalta voidaan todentaa, että tilintarkastajat raportoivat tilintarkastuslautakunnille ja usein tarkastuspalvelua kilpailutettaessa edellytetään vuosittain tapahtuvaa väliraportointia. Tilintarkastajat vaikuttavat tuovan tarkastuslautakuntien tietoon paikoin paljonkin asioita, mutta tarkastuslautakuntien kertomuksissa nämä tiedot eivät näy. Myös muut sidosryhmät voisivat olla kiinnostuneita näistä tiedoista. Näiden tietojen hyödyntämisestä on kuitenkin hyvin vähän tietoa. Jotkin kunnat julkaisevat todella avoimesti kaikenlaista tietoa, kun taas joissain tapauksissa ei kuntien internetsivuilta löydy edes kuntalain 109 §:n edellyttämiä tietoja.

4.4 Tilintarkastuskertomuksen mukauttamista koskeva asiakirja-analyysi

Kuntalain 125 §:n mukaan tilintarkastajan on annettava valtuustolle kultakin tilikaudelta kertomus, jossa esitetään tarkastuksen tulokset. Kertomuksessa on esitettävä, onko

²³ MAO 440/2018, MAO 175/2016 ja MAO 404/2015.

tilinpäätös hyväksyttävä ja voidaanko toimielimen jäsenelle ja asianomaisen toimielimen tehtäväalueen johtavalle viranhaltijalle (*tilivelvollinen*) myöntää vastuuvapaus (1 mom.). Jos kunnan tai kuntayhtymän tilintarkastaja havaitsee, että kuntayhteisön hallintoa ja taloutta on hoidettu vastoin lakia tai valtuuston päätöksiä eikä virhe tai aiheutunut vahinko ole vähäinen, tilintarkastuskertomuksessa on tehtävä asiasta tilivelvolliseen kohdistuva muistutus. Muistutusta ei voida kohdistaa valtuustoon tai (kunta)yhtymävaltuustoon. (KuntaL 125.2 §.)

Kuntalaki edellyttää, että tarkastuslautakunnan on hankittava tilintarkastuskertomuksessa tehdystä muistutuksesta asianomaisen selitys sekä kunnanhallituksen lausunto. Kuntalaki valtuuttaa tämän jälkeen valtuuston päättämään niistä toimenpiteistä, joihin tarkastuslautakunnan valmistelu, tilintarkastuskertomus ja siinä tehty muistutus antavat aiheita. Hyväksyessään tilinpäätöksen valtuusto valtuutetaan myös päättämään vastuuvapaudesta tilivelvollisille. (KuntaL 125.3 §.)

Suomen tilintarkastajien antamaan Julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan suositukseen (1.6.2020) sisältyy kuvaus tilintarkastuskertomuksesta. JHTT-yhdistys on antanut mallit kuntien mukautetuiksi tilintarkastuskertomuksiksi. Se sisältää esimerkit erilaisista mukautetuista kertomuksista (JHTT-yhdistys, 2015). JHTT-yhdistyksen suosituksen mukaan, kuntalain tilintarkastuskertomus voi sisältää vakiomuodosta poiketen tiettyä tilinpäätökseen sisältyvää tietoa tai muuta kunnan hallintoa taikka taloutta koskevaa seikkaa painotavan lisätiedon, selostuksen tilinpäätöksessä virheellisenä esitetystä tai tilinpäätöksestä puuttuvasta olennaisesta tiedosta, kuntalain 75 §:n vaatiman, tilivelvolliseen kohdistuvan muistutuksen. Kuntalain 75 §:n vaatima lausunto voi olla mukautettuna kielteinen, ehdollinen tai avoin. JHTT-yhdistys on Julkishallinnon hyvä tilintarkastustavan suosituksen (2015) liitteenä hyväksynyt ”Kuntien mukautetut tilintarkastuskertomukset” -asiakirjan (Kunnan tilintarkastusprosessista, tilintarkastuskertomuksen sisällöstä ja sen laatimisen logiikasta katso tarkemmin Leppänen 2015 ja 2019).

Mukautetun tilintarkastuskertomuksen antaminen edellyttää tilintarkastajalta erityistä harkintaa. Ennen sen antamista tulisi kuulla toisen kokeneen tilintarkastajan käsitys asiasta. Toisen mielipiteen kuulemisessa noudatetaan tavallisesti tilintarkastusyhteisökohtaisia käytäntöjä (Leppänen 2019, 131).

Muistutuksen tekeminen johtaa siihen, että vastuuvapauden myöntämistä koskeva lausunto ei ole vakiomuotoinen. Kertomuksessa on erikseen mainittava, että kyseessä on muistutus, ja muistutus on aina perusteltava. Muistutuksen pitää aina vaikuttaa vastuuvapautta koskevan lausuntoon ja se voi vaikuttaa myös lausuntoon siitä, voidaanko tilinpäätös hyväksyä. Muistutuksen lisäksi myös lisätieto merkitsee sitä, että kertomus on mukautettu. Lisätieto esitetään kertomuksen tarkastuksen tuloksia osassa siinä kohdassa, jota

lisätieto koskee. Lisätieto voi vaikuttaa tilintarkastajan lausuntoihin siitä, voidaanko tilinpäätös hyväksyä ja myöntää vastuuvapaus tilivelvollisille. (Leppänen 2019, 127–135.)

Kielteisissä lausunnossa tilintarkastaja ei esitä tilinpäätöksen hyväksymistä tai vastuuvapauden myöntämistä tilivelvollisille. Ehdollisessa lausunnossa tilintarkastaja esittää tilinpäätöksen hyväksymistä ehdollisena tai vastuuvapauden myöntämistä tietyin rajauksin. Vastuuvapauden osalta lausunto voidaan esittää ehdollisena esimerkiksi siten, että vastuuvapauden esittämien edellyttää kertomuksessa yksilöityjen seikkojen hyväksymistä. Niitä voivat olla mm. tarkastuksen tuloksissa esitetyt talousarviopoikkeamat (Leppänen 2019, 129).

Standardimuotoinen mukauttamaton kertomus on niukka pituudeltaan, mutta se sisältää erittäin tärkeän tiedon, että ammatillista huolellisuutta noudattaen tarkastuksen tehnyt tarkastaja ei ole löytänyt olennaisia puutteita ja virheitä tehdessään kuntalain 123 §:n mukaisista tarkastusta.

Kuinka yleistä tilintarkastuskertomusten mukauttaminen on kunnissa ja mitä mukautukset koskevat? Kokonaiskuvaa on selvitetty tutkijoiden toimesta. Paananen & Rönkkö (2016) kävivät läpi Manner-Suomen kuntien ja kuntayhtymien tilintarkastuskertomukset vuosilta 2009–2013. Tutkimustulokset olivat yllättäviä. Ne osoittivat, että peräti 30,6 prosenttia kuntien tilintarkastuskertomuksista oli tilintarkastuksen tulosten osalta mukautettuja.

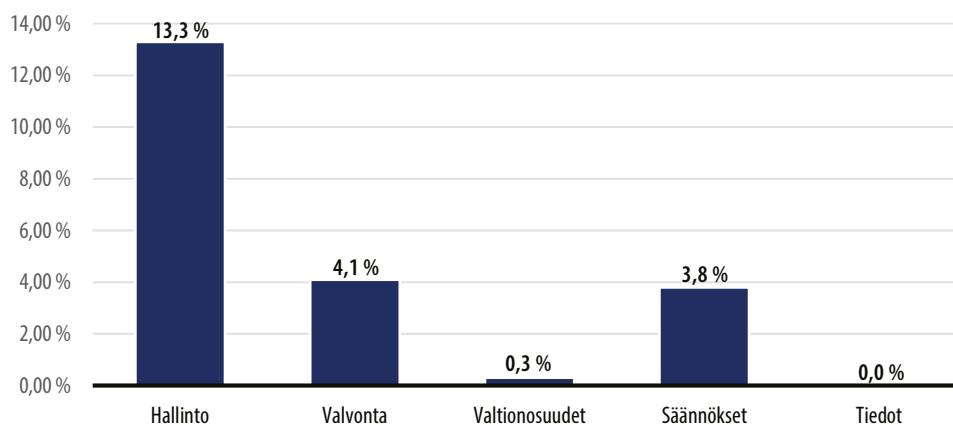
Tätä VN Teas tutkimushanketta varten analysoitiin vuoden 2018 tilintarkastuskertomukset 293 Manner-Suomen kunnasta samalla tavoin kuin aikaisemmissa tutkimuksissa (Paananen & Rönkkö, 2016). Mukautusten määrä on vähentynyt merkittävästi vuosista 2009–2013. Tulokset osoittavat, että 16,7 prosenttia kuntien tilintarkastuskertomuksista oli mukautettuja vuonna 2018²⁴.

Kuviossa 3. on esitetty tilintarkastuksen tuloksia koskevat mukautukset tilintarkastuksen tulosten eri kohtien osalta. Sitä tulkittaessa on syytä huomioida, että on varsin yleistä, että kunnan tilintarkastuskertomus on mukautettu useamman kuin yhden kohdan osalta. Kuva osoittaa, että hallintoa koskevia mukautuksia oli 13,3 prosentissa (39 kpl) kuntien tilintarkastuskertomuksia. Vuosien 2009–2013 välillä hallintoa koskevia mukautuksia oli

24 Mukautuksilla viitataan tässä Kuntalain mukaisia tilintarkastuksen tuloksia koskeviin kohtiin (tilintarkastuskertomuksessa esitettyihin tilintarkastajan ”kannanottoihin” Paananen & Rönkkö, 2016; Paananen & Rönkkö, 2017; Lilja, Paananen & Rönkkö, 2020), jotka eivät olleet tilintarkastuskertomuksessa muotoilultaan vakiomuotoisia). Em. mukautusprosenttiin ei sisälly vakiomuotoisista tilintarkastuskertomuksista poikkeavat kertomukset, joissa oli esitetty lisätietoja tai muuta informaatiota, jotka eivät liittyneet suoraan Kuntalain mukaisiin tilintarkastuksen tuloksia koskeviin kohtiin.

keskimäärin 19,8 prosentissa kuntien tilintarkastuskertomuksia.²⁵ Hallintoa koskevat mukautukset ovat näin ollen laskeneet merkittävästi. Hallintoa koskevien mukautusten osalta on tärkeää kiinnittää huomiota siihen, että valtaosa niistä liittyy valtuuston päättämiä sitovia määrärahoja koskeviin talousarviopoikkeamiin. Tutkijoiden (Paananen ja Rönkkö) mukaan kyseisiä mukautuksia oli kuntien tilintarkastuskertomuksissa 11,3 prosentissa (33 kpl.) Niistä 69,7 prosentissa (23 kpl) tilintarkastaja oli esittänyt vastuuvapauden myöntämistä ehdollisena; edellyttäen, että valtuusto hyväksyy poikkeamat.

Kuvio 3. Kuntien tilintarkastuksen tuloksia koskevat mukautukset vuonna 2018.



Kuviosta 3. käy ilmi, että sisäistä valvontaa, riskienhallintaa ja konsernivalvontaa koskevia mukautuksia oli 4,1 prosentissa (13 kpl) kuntien tilintarkastuskertomuksia. Sisäistä valvontaa koskevat mukautukset näyttävät täten olevan merkittävässä laskussa, sillä vuosina 2009–2013 välillä kyseisiä mukautuksia oli 15,6 prosentissa kuntien tilintarkastuskertomuksia. Tämä havainto on linjassa viimeaikaisten tutkimushavaintojen kanssa, joiden mukaan kaupunkien sisäistä valvontaa koskevat mukautukset ovat laskeneet merkittävästi vuosina 2009–2017 (Paananen, Lilja & Rönkkö, 2021).

Syitä laskevalle trendille ei toistaiseksi tiedetä, mutta syy sen taustalla saattaa olla Kuntalain uudistus (Laki kuntalain muuttamisesta 325/2012; Kuntalaki 435/2015), jonka yhteydessä kuntien sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa koskevia säännöksiä tiukennettiin merkittävästi. Tiukennusten taustalla oli kuntien heikko sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa koskeva tila (Kiviaho, Oulasvirta & Paananen, 2013; HE 24/2012).

²⁵ Hallinnon tarkastamisen velvoite ei ulotu kuin rajalliseen määrään erityislainsäädäntöä sen yksityiskohtien noudattamisessa. Hallinnon tarkastamisen problematiikasta katso Ruohonen 2020.

uvio osoittaa, että valtionosuuksien perusteista ja käytöstä annettujen tietojen oikeellisuutta koskevat mukautukset ovat hyvin harvinaisia. Ainoastaan 0,3 prosentissa (1 kpl) kuntien tilintarkastuskertomuksista oli valtionosuuksien kannanottoa koskevia mukautuksia. Tämä on linjassa aikaisempien tutkimushavaintojen kanssa. Paananen & Rönkkö (2016) havaitsivat, että vuosina 2009–2013 kyseisiä mukautuksia oli keskimäärin 0,5 prosentissa tilintarkastuskertomuksia.

Kuviosta käy ilmi, että 3,8 prosentissa (11 kpl) kuntien tilintarkastuskertomuksista oli mukautuksia, jotka liittyivät tilinpäätöksen laatimiseen säännösten ja määräysten mukaisesti. Vuosina 2009–2013 kyseisiä mukautuksia oli keskimäärin 4,9 prosentissa tilintarkastuskertomuksia (Paananen & Rönkkö, 2016). Yli puolet kyseisistä mukautuksista koski tilinpäätöksen valmistumista myöhässä. Tutkijat eivät havainneet lainkaan mukautuksia, jotka olisivat liittyneet tilinpäätöksen antamiin oikeisiin ja riittäviin tietoihin toiminnasta, taloudesta, talouden kehityksestä tai taloudellisista vastuista. Kuntalain mukaiset muistutukset ovat harvinaisia. Niitä oli aineistossa tutkijoiden havaintojen mukaan kaksi kappaletta vuonna 2018.

Seuraavassa on vielä tarkemmin selostettuja havaintoja tilintarkastuskertomusten mukautuksista. Ensinnäkin sitoviin määrärahoihin liittyviä talousarviopoikkeamia koskevat mukautukset ovat kaikkein yleisin kuntien tilintarkastuskertomusten mukautusperuste. Ottaen huomioon niiden yleisyys, oli yllättävää, että ainoastaan kahdessa tilintarkastuskertomuksessa tilintarkastaja oli mukauttanut kertomusta poikkeamien lisäksi myös puutteellisesta talousarvioseurannan sisäisestä valvonnasta.

Sitoviin määrärahoihin liittyviä talousarviopoikkeamia koskevien mukautusten osalta 69,7 prosentissa (23 kpl) tilintarkastuskertomuksissa tilintarkastaja oli esittänyt vastuuvapauden myöntämistä ehdollisena sille, että valtuusto hyväksyy toteutuneet poikkeamat. Talousarviopoikkeamia koskevista mukautuksista 30,3 prosentissa (10 kpl) tilintarkastaja oli kuitenkin esittänyt vastuuvapauden myöntämistä ilman ehdollisuutta. Olettaen, että kaikki poikkeamia koskevat tarkastajan tekemät mukautukset tarkastuksen tulokset osassa ovat olennaisia, tilintarkastuskertomuksia koskevan aineiston perusteella näyttää olevan joillekin tilintarkastajille epäselvää vastuuvapautta koskeva ehdollisen lausunnon esittämisen tarve lausunto-osassa. Lausunto tulisi antaa ehdollisena siten, että vastuuvapaus voidaan myöntää ehdolla, että valtuusto hyväksyy toteutuneet talousarviopoikkeamat tarkastuskertomuksen jättämisen jälkeen.

Sitoviin määrärahoihin liittyviä talousarviopoikkeamia koskevien mukautettujen tilintarkastuskertomusten joukossa oli useita kertomuksia, joista ei käynyt ilmi, ketä vastuuviranhaltijaa ehdollinen vastuuvapaus koskee. Tämä tulisi käydä selkeästi ilmi tilintarkastuskertomuksessa annetusta informaatiosta.

Tilintarkastuskertomusten joukossa oli sellaisia kertomuksia, joissa tilintarkastaja oli raportoinut ”lisätiedon” tai ”muuta informaatiota”. Jos ”muussa informaatiossa” on kysymyksessä JHTT-yhdistyksen ”Kuntien mukautetut tilintarkastuskertomukset” -asiakirjan mukainen lisätieto, se tulisi käydä selkeästi ilmi.

Kunnan tilinpäätös tulee olla kuntalain mukaan valmis 31.3. mennessä. Tilinpäätöksen valmistuminen myöhässä oli aineistossa toiseksi yleisin mukautusperuste. Aineistossa 3,7 prosenttia (11 kpl) kuntien tilinpäätöksistä oli valmistunut myöhässä, johtaen tilintarkastuskertomuksen mukauttamiseen. Havainnoksi muodostui kyseisiin tapauksiin liittyen kirjaviivien mukautuskäytäntöjen esiintyminen. Aineistoissa esiintyi kolme erilaista mukauttamistapaa liittyen myöhässä valmistuneeseen tilinpäätökseen: 1) hallintoa koskeva mukautus (2 kpl), 2) tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten ja määräysten mukaisuutta koskeva mukautus (6 kpl), 3) mukautus annettu omana kohtanaan (3 kpl).

4.5 Keskeisiä tuloksia kyselyistä ja haastatteluista aihealueittain

Tilintarkastuksen kilpailutus

Isoja tilintarkastusyhteisöjä on lakisääteisen kunnallisen tilintarkastuksen markkinoilla enää kaksi: BDO ja KPMG. Aiemmin markkinoilla toimi isoista ketjuista myös PwC, EY ja Deloitte. Kunnallisen lakisääteisen tilintarkastuksen markkinoilla tilanne alkaa muistuttamaan duopolia. Tilintarkastusjärjestelmää koskeneen tutkimuksen olettaus (Martikainen ym. 2002) siitä, että tilintarkastusmarkkinoiden avautumisen jälkeen ja markkinoiden vakiinnuttua hinnat lähtevät nousuun, ei ole toteutunut.

Tämän osion haastattelut toivat esiin sen, että markkinoiden avautuessa 1997-2001 tilintarkastusyhteisöt lähtivät kovaan hintakilpailuun. Kunnat tarkastustoimeksiantojen sopijoina tottuivat siihen, että tilintarkastushankinnat saatiin suhteellisen halvalla. Nykytilanteessa, jossa on alettu lähestyä tosiasiallista duopolitilannetta, voisi tehdä oletuksen, että lakisääteisen tilintarkastuksen hinnat lähtisivät nousemaan. Tämän vuonna 2020 tehdyn tutkimuksen tulosten valossa näin ei ole vielä tapahtunut. Em. oletuksen toteutumisen todennäköisyyttä nykyisten kilpailuolosuhteiden vallitessa vähentää ainakin seuraava seikka. Jos tarkastusyhteisö uhkaa pudota pois tarjouskilpailuista tarjouspyynnöissä edellytetyn kokemuksen vuoksi, on pakko yrittää kannattavuuden kustannuksella tehdä halpa tarjous, jotta kilpailu voitetaan ja saada taas kilpailuissa tarvittavaa kokemusta. Toisaalta isojen tarkastusyhteisöjen on otettava huomioon duopolitilanteessakin, että kilpailuun tulee oman tarjouksen lisäksi toinen tarjous.

Yritykset pyrkivät markkinoiden avautuessa valtaamaan oman osuuden asiakkaista hintakilpailulla. Juuri näin tapahtui (tilintarkastusyhteisöjen haastattelut) vuoden 1995 kuntalain avatessa kunnallisen lakisääteisen tilintarkastuksen markkinat. Eräät toimijat laskivat hinnat epärealistisen alhaisiksi päästäkseen markkinoille. Hintataso ei ole korjautunut tämä alkuvaiheen jälkeen. Miksi näin on käynyt?

Tämän osion haastattelujen valossa tähän on löydettävissä seuraavat juurisyöt. Kunnat sovelsivat vuoden 1995 kuntalain avatessa markkinat Kuntaliiton suosituksia tai neuvoja kilpailutuksesta ja tarkastuspäivien määrän mitoittamisesta. Tämän alkutilanteen mukainen käsitys on jäänyt lähtökohdaksi, joka määrittää edelleen kaupunkien tarjouspyyntöihin sisältyvää tarkastusmäärää (reviisoreiden haastattelut). Tarkastuslautakuntien puheenjohtajien kyselyssä noin kolmasosa ja talousjohtajien kyselyssä neljäsosa tunnisti sellaisen ongelman, että kunta ostaa tottumuksesta tietyn määrän tarkastuspäiviä riippumatta kunnan tai kuntayhtymän kehityksestä ja mahdollisesti lisääntyneistä riskeistä.

Edellä mainittu haastattelujen tulos selventää tutkimuksen kilpailutusasiakirjojen analyysiä. Kilpailutusasiakirjojen aineistosta ei voitu päätellä, mihin tarkastuspäivien määrän asettaminen perustuu. Tarkastuslautakuntien eri vuosien pöytäkirjojen perusteella näyttää siltä, että tarjouspyynnössä tarkastuspäivien lukumäärät määritetään aiemman käytännön mukaisesti.

Kunnista ja kuntayhtymistä kerätyn laajan tarjousasiakirjamateriaalin perusteella havaittiin, että tarjoukset päätyvät usein laadun arvioinnissa tasapisteisiin ja siksi todellinen valinta tehdään ainoastaan hinnan perusteella. Asiakirjamateriaalin analyysi vahvisti sen, että kilpailu kohdistuu pääsääntöisesti hintaan ja että kilpailluissa hankinnoissa tilintarkastuksen päivähinnat ovat suhteellisen matalat.

Kaupungit vaihtavat keskenään tietoja tarjouspyyntöjen tarkastusmääristä ja hinnoista (reviisoreiden haastattelut). Haastattelujen valossa tällä saattaa olla pikemminkin tarkastusmääriä ja hintoja alas painava vaikutus kuin niitä lisäävä vaikutus.

JHT-tilintarkastajilla oli valtaosin samansuuntainen näkemys (kysely) markkinoiden toimivuuden suhteen. Kyselyyn vastanneet tilintarkastajat näkevät ongelmia nykyisessä tilintarkastuksen kilpailutuksessa. Ongelmia nähtiin siinä, että kunnat ostavat liian vähän tarkastuspäiviä ja siinä, että tilintarkastuksesta maksetaan liian alhainen hinta.

Yhdessä kaupunginreviisoreiden haastattelusta tuli esille, että tilintarkastusyhteisön ketjuun kuulumisen sisäisine laaturjestelmineen ja resurssineen takaa lähtökohtaisesti riittävän laadun. Edellä mainittu lähestymistapa johtaa siihen, että kilpailutuksessa huomio painottuu hintatekijään.

Tarkastuslautakuntien puheenjohtajien mielipide erosi JHT-tarkastajien käsityksestä. Puheenjohtajien vastauksissa tilintarkastuspalveluiden nykyinen määrä ja hinta nähtiin usein sopivana. Myös *talousjohtajista enemmistö* piti tilintarkastuspalvelun määrää sopivana. Talousjohtajista niukka enemmistö (59 %) piti myös hintaa sopivana, mutta neljäsosa talousjohtajista olisi halunnut vielä laskea hintatasoa.

Tarkastuslautakuntien puheenjohtajat ja revisorit näkivät kilpailutuksen tai hankinnan toteuttamisen suurimpana ongelmana riittävän kilpailun puuttumisen. Se ilmeni vähäisenä määränä tarjouksia.

Tarkastuslautakuntien puheenjohtajien mukaan tilintarkastajan valintaan positiivisimmin vaikuttivat aiempi kokemus tarkastusyhteisöstä ja tilintarkastajan kokemus kuntakentästä. Vastaajista 96 % oli sitä mieltä, että tilintarkastajan kokemus kuntakentästä vaikuttaa joko erittäin paljon tai melko paljon tilintarkastusyhteisön valintaan. Tämän nähdään toimivan laadun takeena. Toisaalta vaatimus pitkäaikaisesta kokemuksesta vaikeuttaa osaltaan uusien tilintarkastusyhteisöjen markkinoille pääsyä.

Sekä *puheenjohtajien* että *talousjohtajien mielestä* (suluissa ensin puheenjohtajien ja sitten talousjohtajien antama paino) tilintarkastajan valinnassa laatutekijöiden painoarvon pitäisi jakautua suhteellisen tasaisesti eri tekijöihin; tarkastuksen laajuus (31 %, 29 %), vastuunalaisiksi nimettyjen tarkastajien laatu (29 %, 32 %), tarkastustiimin laatu (23 %, 23 %) ja tarkastusyhteisön laatu (17 %, 16 %). Se, että hintatekijä on monessa kunnallisen tilintarkastuksen tarjouspyynnössä korostetussa asemassa, vähentää kuitenkin laatutekijöiden merkitystä tarkastajan valinnassa. Lisäksi se, miten kunnat käytännössä korostavat laatutekijöissä vastuunalaisen tarkastajan kokemusta, johtaa tarkastusmarkkinoiden toimivuuden suhteen ongelmiin.

Olisiko määrättävä tarkastuspäivien minimimäärä? *JHT-tilintarkastajat* pitivät jossain määrin mahdollisena ratkaisuna tarkastuspäivien minimimäärän sitomisella kunnan kokoon joko asukasluvulla tai sitten menoilla mitaten. *Kaupunginrevisorit* taas eivät pitäneet hyvänä ratkaisuna esimerkiksi kunnan kokoon sitomista, koska samankokoisten kuntien organisointiratkaisut ja muutkin erityispiirteet eroavat toisistaan.

Tarkastuslautakunnan ja tilintarkastuksen vuorovaikutus JHT-tilintarkastajien kyselyn mukaan

Tilintarkastajan yhteistyö tarkastuslautakunnan suhteen näyttää toimivan hyvin. Tilintarkastajan neuvoja ja konsultointia tarvitaan ja myös käytetään lakisääteisen varmennustehävän rinnalla ja siihen osittain sisältyen. Niistä kunnista tai kuntayhtymistä, joissa tilintarkastaja toimii lautakunnan avustavissa tehtävissä, suurimmassa osassa tilintarkastaja

osallistui arviointisuunnitelman laatimiseen lautakunnan ohjeiden mukaan sekä myös arviointikertomusten johtopäätösten ja suositusten luonnosteluun.

Tilintarkastajan raportoinnin nähtiin useimpien vastauksien perusteella palvelevan hyvin tiedonkäyttäjän tarpeita. Vastuunalainen tilintarkastaja toimii yli puolessa vastanneista kunnista tarkastuslautakunnan avustavissa tehtävissä. Vaikka neuvonta ja lautakunnan avustavissa tehtävissä toimiminen on yleistä, tämä ei ole johtanut JHT- tarkastajien ja puheenjohtajien vastausten perusteella tarkastusta heikentävään riippuvuusongelmaan tai kompromisseihin tilintarkastusraportoinnissa. Harva vastasi raportointia koskevissa kysymyksissä sen suuntaisesti, että tässä olisi vakavaa ja laajaa ongelmaa, mutta toisaalta huolestuttavaa on, että tilintarkastajaan kohdistuvaa painostusta esiintyy kyselyjen mukaan jonkin verran.

Huomattava osa *JHT-tilintarkastajista* ei pitänyt tarkastuslautakuntien antamia ohjeita kovin tarpeellisenä, mutta toisaalta moni koki, että ohjeet eivät ole vaikuttaneet negatiivisesti tarkastuksen laatuun. Tämä saattaa olla yhteydessä siihen, että suhteellisen moni tilintarkastajista koki, että ohjeiden aiheuttamasta tarkastuksen lisätyöstä ei saada riittävää korvausta.

Toisaalta *tarkastuslautakuntien puheenjohtajista* moni koki, että ohjeiden antomahdollisuudella on joko huomattavasti tai jonkun verran vaikutusta kunnan tyytyväisyyteen tilintarkastuspalveluihin. Tämä viittaa siihen, että lautakuntien näkökulmasta ohjeiden antomahdollisuus on tärkeä seikka, joka lautakuntien näkökulmasta käsin tulisi säilyttää.

Tilintarkastajien ammattitaito, tuki ja integriteetti

Sekä tarkastuslautakuntien *puheenjohtajilla ja talousjohtajilla* oli hyvä luottamus kunnallisen tilintarkastuksen ammatilliseen toimintatapaan, tarkastajien neuvonta- ja kommunikaatiokykyyn ja useiden muidenkin kysytyjen seikkojen perusteella tarkastustyön hyvään laatuun.

Puheenjohtajista pääosa oli sitä mieltä, että tarkastuksen toteuttanut tiimi oli hankintasuorituksen mukainen. Tilintarkastuspalveluihin ja tilintarkastusyhteisöiltä saatuihin neuvontapalveluihin oltiin pääosin tyytyväisiä. Lähes puolet kyselyyn vastanneista tarkastuslautakuntien puheenjohtajista arvioi kunnan saavan tilintarkastajalta paljon neuvontapalvelua ilman erillistä toimeksiantoa.

Talousjohtajista vajaa puolet koki saavansa melko tai hyvin paljon neuvontapalvelua tarkastusprosessin aikana liittyen taloushallinnon kysymyksiin ilman erillistä toimeksiantoa.

Noin puolet JHT-tilintarkastajista koki haasteita vuoden 2019 tilintarkastuksessa liittyen kuntalain mukaisiin tarkastustehtäviin. Tulos kuvastanee tilintarkastuksen laajaa ja vaativaa tehtäväkenttää yhdistyneenä usein liian vähäiseksi koettuun tarkastuspäivien määrään. Toisaalta noin puolet JHT-tilintarkastajista ei kokenut erityisiä haasteita. Em. tulos kuvastanee sitä, että osassa kuntia esiintyi erityisen vaativia tarkastuskohteita ja toisissa taas ei niinkään. Osittain haasteiden erot liittyivät tarkastajan kokemus- ja osaamistaustaan. Tämän tutkimuksen kyselylomakkeen määrämuodon vuoksi ei voida tarkasti tietää täsmällisiä syitä vastauksissa ilmi tulleiden haasteiden kokemiseen, eikä miten niistä on selvitty; se vaatisi JHT-tilintarkastajien syvähaastatteluja ja toimeksiantokohtaista tutkintaa.

Tilintarkastuskertomuksia on JHT-kyselyn mukaan viimeisen viiden vuoden aikana mukautettu melko runsaasti. Useimmat mukautuksista koskivat kunnan hallintoa, kunnan sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa sekä tilinpäätöstä. Vuoden 2018 tilintarkastuskertomuksissa useimmat mukautukset koskivat talousarviopoikkeamia, mikä viittaa ongelmiin kuntien talousarvioseurannassa ja siten myös sisäisessä valvonnassa.

Tämä tutkimuksen JHT-kyselyn edellä mainittu tulos mukautusten suhteellisesta runsaudesta kertoo tilintarkastuksen vaikuttavuudessa, jos tilintarkastajien korjaavia toimenpiteitä koskevat havainnot otetaan huomioon hallinnossa, kirjanpidossa, talousarviovalmistelussa ja muussa laskentatoimessa sekä sisäisessä valvonnassa. On kuitenkin huomattava, että se missä määrin tilintarkastajan havainnot korjaavista toimenpiteistä johtavat hyödyllisiin vaikutuksiin kunnassa, riippuu tilivelvollisten käyttäytymisestä ja ratkaisuista. Tilintarkastuksen lisäarvo on *vaikuttavuuden* suhteen potentiaalista, koska sen lisäarvo riippuu osittain siitä, missä määrin tarkastajan huomiot otetaan huomioon asiakkaan toiminnassa ja päätöksenteossa (Martikainen ym., 2002).

Yleensä JHT-tilintarkastajat kokevat valtaosin saavansa riittävästi kollegiaalista apua, tukea tarkastusyhteisöltään ja tukea myös asiakkaalta siinä mielessä, että tarkastuksessa tarvittavat aineistot saadaan tarkastuskohteesta. JHT-tilintarkastajat kohtaavat kokemuksensa mukaan melko harvoin epäasiallista painostusta tai sitä, että tarkastajan riippumattomuus olisi tullut käytännössä uhatuksi. Toisaalta JHT-tilintarkastajista 23 % vastasi, että he kohtaavat melko usein työssään painostusta tilintarkastusasiakkaan taholta. Sellaista tilintarkastuksen toimintakenttää on vaikea kuvitella, jossa asiakkaat eivät jotenkin reagoisi tilintarkastajan havaintoihin ja huomioihin. Tilintarkastajan ja tilintarkastuksen moitteiden kohteena olevan tilivelvollisen (agentin) välille syntyy helposti intressiristiriitoja. Tämä on päämies-agenttiteorian mukainen lähtökohtaolettamus. Päämiehen eli kunnassa valtuuston ja viimekädessä kuntalaisten kannalta kyselyn tulosta voi pitää huolestuttavana, jos mainittu painostus on myös vaikuttanut tilintarkastajan työn objektiivisuuteen ja raportoinnin sisältöön.

JHT-tilintarkastajien omien käsitysten mukaan he toimivat integriteettinsä säilyttäen siinä mielessä, että lähes kaikki olivat sitä mieltä, että heidän omat intressinsä eivät vaikeuta heidän työtänsä. Mielen riippumattomuus ja kykyä tehdä työ objektiivisesti on keskeinen tarkastuksen laadun edellytys tilintarkastuksen standardien ja eettisten sääntöjen mukaan.

Suurin osa kyselyyn vastanneista JHT-tilintarkastajista soveltaa ISA-standardeja kunnallisessa tilintarkastuksessa joko paljon tai jonkin verran. Vastaajista osa halusi tarkennusta hyvää julkishallinnon tilintarkastustavan sisältöön. Julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan suosituksen mukaiset kertomusmallit nähtiin kuitenkin tarkoituksenmukaisina.

Moni *JHT-tilintarkastaja* koki, että työn dokumentaatiovaatimukset vievät liikaa aikaa tarkastustyön suorittamiselta. Toisaalta moni JHT-tarkastaja oli sitä mieltä, että PRH:n tilintarkastusvalvonnan ansiosta he ovat parantaneet työnsä dokumentointia, mikä on hyvä asia tarkastuksen laadun ja laadunvalvonnan kannalta.

Runas kolmasosa *JHT-tilintarkastajista* koki, että julkishallinnon hyvään tilintarkastustapaan liittyy epäselvyyttä tai epätarkkuutta. Epäselvä sääntely ja ohjeistus saattaa tarkastajan liian laajalle tulkinnan kentälle ja epäselvissä tilanteissa ratkaisuihin, joka voidaan jälkikäteen valvonnan toisenlaisessa tulkinnassa todeta olevan hyvän tilintarkastustavan vastaista. Tämä heikentää tilintarkastajan oikeussuojaa ja lisää mahdollisuutta joutua PRH:n valvonnassa moitteiden kohteeksi.

Toisaalta on huomattava, että aiemman JHTT-lautakunnan ja PRH:n valvonnassa on ollut vähän kunnallisen tilintarkastuksen tapauksia, joissa tuloksena olisi ollut sanktioita JHT- tai JHTT-tilintarkastajille ja heidän yhteisöilleen.

Osa *JHT-vastaajista* kyseenalaistaa ISA-standardien roolin julkishallinnon tilintarkastuksessa. Toisaalta osa JHT-vastaajista oli sitä mieltä, että julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa toistaa ISA-standardeja ja tämä osa vastaajista kyseenalaisti tarpeen omille suosituksille.

Tilintarkastajan raportointi

Pääosa *lautakuntien puheenjohtajista* oli sitä mieltä, ettei tilintarkastajan haluun raportoida epäkohdista tilintarkastuskertomuksessa pysty vaikuttamaan. Monikaan puheenjohtajista ei uskonut, että asiakassuhteen menettämisen pelko saattaisi vaikuttaa tilintarkastajan haluun raportoida epäkohdista tilintarkastuskertomuksessa. Tätä tulosta tukevat kahden ison tilintarkastusyhteisön laadusta vastaavien avainhenkilöiden haastattelut.

Huomattava osa *JHT-vastaajista* eli 42 % oli mukauttanut tilintarkastuskertomuksen 1–3 kertaa edellisten viiden vuoden aikana, 21 % vastaajista oli mukauttanut kertomuksen

enemmän kuin kolme kertaa. Tilintarkastuskertomusten mukautusten määrä on melko suuri, eikä tulos ole ristiriidassa vuodelta 2018 koottujen tilintarkastuskertomusten kokonaisainestosta löydettyihin mukautusten runsauteen. Tämän kyselyn aineiston perusteella emme pysty vastaamaan siihen, että pitäisikö mukautuksia olla enemmän tai vähemmän, jotta hyvä julkishallinnon edellyttämä tilintarkastustapa täyttyisi. Tällaiseen kysymykseen vastaaminen vaatisi lisätutkimusta.

Kyselyn ja haastattelujen valossa ei esiintynyt erityisiä haluja saada lisätietoja muista kuin kuntalain suoraan edellyttämistä tarkastuksen kohdealueista. Kyselyissä ei noussut esiin, että tilintarkastajat tietoisesti jättäisivät tekemättä tarpeellisia mukautuksia tilintarkastuskertomuksiin. Joitakin poikkeuksia esiintyy kyselyn vastausten valossa.

Kovin suurta tarvetta ei nähty tilintarkastusraportoinnin sisällön uudistamiseen lisätietojen saamiseksi. Kun pyydettiin avoimessa lomakkeen kysymyksessä mielipidettä siitä, mistä lautakunnan puheenjohtajat haluaisivat lisätietoja, muutamissa vastauksissa nousi esille tietojen saanti kuntakonserniin kuuluvista yhtiöistä, erilaisista solmituista sopimuksista ja tarkastusdokumentaation ja muistioiden sisällöistä. *Talousjohtajista* vain 13 % halusi saada enemmän tarkastustietoa muista kuin kuntalain suoraan edellyttämistä seikoista.

Nämä viimeksi mainitut tulokset liittyvät siihen, että kuntalain 123 § on erittäin vaativa sen suhteen, mitä tilintarkastajan on tarkastettava ja mistä hänen on lausuttava kannanottonsa. Kyselyn valossa kaikkia kuntalain mukaisia kaikkia tarkastusalueita pidetään valtaosin tärkeinä (JHT-kysely, puheenjohtajien ja talousjohtajien kysely). Toisaalta vaikuttaa siltä, että on olemassa tietty todennäköisyys sille, että valtionosuuksien perusteista annettavien tietojen ja kuntakonserniin tarkastus saa liian vähän panostusta lakisääteisessä tilintarkastuksessa.

Laadunvalvonta

JHT-tilintarkastajat näkivät yleisesti ottaen ongelmia PRH:n tilintarkastuksen laadunvalvonnassa. Laadunvalvonta nojaa kriittisten käsitysten mukaan liiaksi ISA-standardeihin, ja niitä ei osata skaalata oikein tarkastuskohteen mukaisesti. PRH:n valvontaan liittyvissä haastatteluissa tuli ilmi sen laadunvalvonnan vähäinen resurssointi kunnallisen tilintarkastuksen valvonnan suhteen ja lähtökohtaisesti vähäinen kunnallisen tilintarkastuksen erityistuntemus.

Toisaalta JHT-tilintarkastajista useat näkivät PRH:n laadunvalvonnan parantaneen tarkastustyön dokumentoinnin laatua. Sen sijaan tilintarkastajat eivät nähneet useinkaan yhteyttä tilintarkastusvalvonnalla hyvän tilintarkastustavan sisällön selkiytymiseen.

PRH:n haastattelujen perusteella näyttää siltä, että tilintarkastusvalvonnassa on tulossa muutoksia lautakunnan puheenjohtajistossa ja viranhaltijaorganisaatiossa tehtyjen muutosten ja orastavien valvonnan linjamuutosten myötä. Jatkossa tilintarkastajakunnan ja PRH:n välinen vuorovaikutus ja kehittävä ote korostunevat aiempaa enemmän .

JHTT-lautakunnan lausunto (2014) tilintarkastusuudistuksesta esitti kunnallisen tilintarkastuksen valvonnalle erityiselintä ja omia voimavaroja, mikä ei toteutunut uudistuksessa. PRH:ssa on kuitenkin parin vuoden ajan jo toiminut laatujaosto, jossa on edustettuna kunnallisen tarkastuksen erityisosaaminen. Jaoston rooli ei ole laatujaoston haastattelujen valossa riittävän tehokas, sen suhteen on kehittämistä. PRH:n laaja tieto tilintarkastuksen laadusta ja kehittämiskohteista tulisi saada tehokkaammin käyttöön.

ISA-standardien ja julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan suhde saattaa olla tilintarkastajille osittain epäselvä. PRH:n laadunvalvonta on kuitenkin nojannut pitkälti ISA-standardeihin. Laadunvalvontalomakkeissa ei kritiikin mukaan oteta hyvin huomioon kuntien tarkastuksen piirteitä. PRH:n valvonnan haastattelujen valossa taas tilintarkastajien raportoinnin laatu ei ole vielä parantunut riittävästi.

4.6 Tilintarkastajan ja tarkastuslautakunnan vuorovaikutus – ryhmähaastattelut

Tämä osa käsittelee kuntien ja kuntayhtymien haastatteluiden tuloksia. Haastatteluja tehtiin yhteensä 20 kappaletta vuoden 2020 aikana. Haastatteluun kutsuttiin kunnan (tai kuntayhtymän) tarkastuslautakunnan puheenjohtaja, talousjohtaja ja tarkastuspäällikkö niiden kuntien (kuntayhtymien) osalta, joissa oli tarkastuspäällikkö.

Haastatteluissa nousi esiin, että tilintarkastajan ammatillista pätevyyttä arvostetaan tarkastuslautakunnissa ja että tilintarkastajan toivotaan olevan helposti saatavilla. Tarkastuslautakuntien puheenjohtajat pitivät tarpeellisena, että tilintarkastajalta voi saada neuvoja ja ohjausta myös tilivuoden aikana. Tilintarkastajalla on näyttää olevan tärkeä rooli tarkastuslautakunnan toiminnan kannalta siksi, että tilintarkastajalla on erityisosaamista tilinpäätöksien ja juridisissa kysymyksissä. Erityisesti kunnissa, joissa ei ole tarkastuspäällikköä, voi olla puutteita sisäiseen valvontaan liittyvässä osaamisessa, ja haastatteluiden perusteella vaikutti, että tilintarkastajalta saatavien neuvojen toivottiin osaltaan paikkaavan näitä puutteita.

Huomionarvoista lienee, että tarkastuslautakunnan jäseniltä ei ole lainsäädännössä edellytetty tehtävän hoitamista varten tiettyä pätevyyttä. Tähän asiaan ovat aikaisemmassa tutkimuskirjallisuudessa kiinnittäneet huomiota myös Vinnari ja Näsi (2013), jotka tutkivat

tarkastuslautakuntien jäsenten osaamista suomalaisten kuntien vesilaitoksissa ja havaitsivat, että jäsenten taloudellinen ja tekninen osaamistaso oli keskimäärin matalaa.

Tekemissämme haastatteluissa kävi ilmi, että tarkastuslautakuntien osaamisen kehittäminen olisi monella tapaa hyödyllistä kuntien valvonnan edistämiseksi. Joissakin kunnissa haastatellut nostivat esille, että kunnanvaltuuston jäsenyyden tai varajäsenyyden edellyttäminen tarkastuslautakunnan jäseniltä voisi eduksi lautakunnan toiminnalle. Tämä toisi lähtökohtaisesti lautakuntaan lisää ymmärrystä kunnan asioista. Tarkastuslautakunnan toiminnassa hyödylliseksi koettiin talouteen ja kunnan toimintaan liittyvän osaamisen lisäksi, yleisesti laajempi, toisiaan täydentävän ammatillisen osaamisen kirjo.

Haastatteluiden perusteella tilintarkastajan ja tarkastuslautakunnan vuorovaikutuksesta ja yhteistoiminnasta, tai tarkastuslautakunnan vaikutuksesta tilintarkastajan valintaan ja toimintaan piirtyvä kuva ei ole yhtenäinen, vaan kuntakohtainen vaihtelu on suurta.

Lautakunnan ja tilintarkastajan yhteistoiminnan toteutukset vaihtelevat kunnittain. Vaihtelua esiintyi esimerkiksi siinä, kuinka aktiivisen roolin tarkastuslautakunta otti tilintarkastajan valintaan liittyen. Hieman yllättäen osassa kunnista tarkastuslautakunta vaikutti olevan tilintarkastajan valinnassa melko passiivinen osapuoli, kun taas joissakin kunnissa tarkastuslautakunnalla oli merkittävämpi rooli esimerkiksi tilintarkastuksen kilpailutuksessa käytettävien laatukriteerien puntaroinnissa ja valinnassa.

Tekemiemme haastatteluiden perusteella tarkastuslautakunnan hyödyntävät vaihtelevasti lakisääteistä mahdollisuuttaan antaa tilintarkastajalle ohjeita. Osassa kunnista tarkastuslautakunta ei käyttänyt mahdollisuuttaan antaa tilintarkastajalle ohjeita. Joissakin kunnissa sitä vastoin pyrittiin aktiivisesti hakemaan synergiaetuja tilintarkastajan tekemän tarkastuksen ja tarkastuslautakunnan suorittaman arvioinnin välillä. Tarkastuslautakunta saattoi myös pyytää tilintarkastajan kannanottoa esimerkiksi valtuuston keskusteluissa esille nousseisiin ratkaisuihin, joiden tarkastuslautakunta epäili olevan mahdollisesti juridisesti harmaalla alueella.

Kuntien ja kuntayhtymien edustajien kuvaillessa käytännön tilintarkastustoimintaa, nousi esiin tilintarkastajien tärkeä rooli neuvonantajana ja lainsäädännön tulkitsijana. Vaikka neuvontapalveluilla voi olla tilintarkastajan tarkastustehtävää ja riippumattomuutta hämärtävä vaikutus - kuten aiemmassa akateemisessa kirjallisuudessa on usein todettu ja mihin ongelmaan lainsäätäjätkin ovat pyrkineet useissa maissa puuttumaan - ei tämän raportin kirjoittajien mielisissä nousut sellaista huolta nyt tehtyjen haastatteluiden perusteella. Pikemmin meille tutkijoina muodostui kuva, jonka mukaan kuntien toimintaan liittyy paljon lainsäädäntöä ja tilinpäätösnormistoa, jonka tulkitsijana korostuu tilintarkastajan "neuvova rooli" ja jonka kysyntää synnyttää kuntien demokraattinen päätöksentekomalli, jossa tarkastuslautakunnan johto ei valikoidu tehtävään suoranaisesti taloushallinnon tai

juridisen osaamisen perusteella vaan tarkastuslautakunnan jäsenistö on kytketty kunta-vaalien tuloksiin.

Useat haastateltavat painottivat tarkastuslautakunnan ja tilintarkastajan välisen vuorovaikutuksen merkitystä. Osa tarkastuslautakunnista kuitenkin koki, että suora kommunikaatio tilintarkastajan kanssa on nykyisellään liian niukkaa ja/tai tilintarkastaja ei ollut kiinnostunut kuulemaan tarkastuslautakuntaa. Osassa tarkastuslautakunnista oltiin hyvin tyytyväisiä vuorovaikutuksen tasoon.

Tilintarkastajan raportoinnin kehittäminen ja näiden raporttien parempi hyödyntäminen nousi esille joissakin haastatteluissa. Keskikokoisen kunnan/kuntayhtymän haastattelussa oltiin sitä mieltä, että tilintarkastukseen liittyvää raportointia olisi paikallaan laajentaa.

Kuntahaastatteluissa nousi esiin ajatuksia tilintarkastajien kertomusten sisällön laajentamisesta, mutta toisaalta oltiin myös tyytyväisiä siihen, että mahdollisia ongelmia ja kehittämistarpeita ei julkaistu laajasti kuntalaisten tietoon. Kuntaraportoinnissa päämiehiä ovat kuntalaiset ja tietotarpeet siten laajalle hajaantuneet. Kuntien, kuntayhtymien ja kuntayhtiöiden tilannetta voi sikäli verrata esimerkiksi pörssi-yhtiöön, että päämiehiä (pörssi-yhtiöissä omistajat, kunnissa kuntalaiset) on runsaasti ja heidän tiedontarpeidensa tyydyttämiseksi voisi olla perusteltua saada enemmän tietoa kuntatilintarkastuksen toteutuksesta kuin mitä vakimuotoinen tilintarkastuskertomus tarjoaa. Tämän raportin kirjoittajien mielestä voisi olla perusteltua laajentaa tilintarkastuskertomuksen sisältöä kansainvälisen tilintarkastusstandardi ISA 701 mukaiseksi siten, että kertomukseen sisällytettäisiin tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat. Niiden sisällyttäminen kuntien tilintarkastuskertomukseen voisi olla myös omiaan lisäämässä kuntalaisten mielenkiintoa kuntien tilintarkastusta kohtaan.

4.7 Tilintarkastusyhteisöjen, kaupunkien revisoreiden ja tilintarkastusvalvonnan haastattelujen tulokset

4.7.1 Tilintarkastusyhteisöt

BDO Auditor ja KPMG

Haastatellut kaksi isoa tilintarkastusyhteisöä (BDO Auditor ja KPMG, yhteensä neljä haastateltua), jotka edelleen toimivat aktiivisesti kunnallisella tilintarkastusalalla, omaavat kummatkin sisäisesti yhteisötasolla järjestetyt laadunvalvontajärjestelmät, eettisten sääntöjen ja hyvän tilintarkastustavan ja alan standardien mukaiset koulutusjärjestelmät, jotka ovat lähtökohtaisesti systemaattiset ja hyvän tilintarkastustavan täyttävät. Vaativissa tarkastustilanteissa kuten mukauttamistilanteissa kummallakin yhteisöllä on selkeät

proseduurit toisen kokeneen mielipiteen ja laaturyhmän kannanottojen saamiseksi. Kahden edellä mainitun ison tilintarkastusyhteisön haastattelujen mukaan mitään ”arastelua” ei tarkastuskertomusten mukauttamisissa ole, jos mukauttamisiin on tarvetta.

Nyt on kuitenkin huomattava, että muodollisesti hyvin yhteisötasolla järjestettyjen prosessien on myös käytännössä toimittava mahdollisimman aukottomasti toimeksiantokohtaisesti. Resurssi- ja aikapula toimeksiannoissa ja yhteisön tukitoiminnoissa voivat aiheuttaa tässä suhteessa kontrolliriskien realisoitumisia ja tarkastuksen laadun heikkenemistä aiotusta. Edellisessä luvussa tiivistetyt tilintarkastuksen kilpailun ongelmat (hinta-määräongelma) vaikuttavat prosessiriskien todennäköisyyksiin. Tutkimuksen asiakirja-analyysissä tuotiin esille se, että yhteisöjen yleisen osaamisen ja tietyn kunnan saaman toimeksiantokohtaisen tilintarkastuksen välillä voi olla merkittävä ero, mikäli laatu on varmistettu hankinnassa vain yhteisön osalta.

Toisen näistä yhteisöistä haastateltujen mukaan riippumattoman tilintarkastuksen resurssointi on tulkittu niin, että tarkastuslautakunnat päättävät päivien määrän ja se on myös kilpailutuksen pohjana. Kuntalain tulkintaa pitäisi muuttaa siten, että tarkastuslautakunta seuraisi tilintarkastuksen laatua ja raportointia, mutta päivien ja paikallaolon määrääminen on turhaa ja vanhanaikaista. Tarkastustiimi toimii kuitenkin päävastuullisen työnjohdon alaisuudessa, ei tarkastuslautakunnan. Lisäksi Hanselin kilpailutuksessa JYSE-sopimus-pohja pitäisi ottaa kokonaan pois kunnalliseen tilintarkastuksesta siihen sopimattomana. Jos JYSE-ehtoihin ei suostuta, tarkastusyhteisö suljetaan pois tarjouskilpailusta.

Toisen yhteisön haastateltujen mukaan lakisäätöisen minimipäivämäärän asettaminen voisi muodostua haitaksi, koska kunnat saattaisivat valita minimimäärän sellaisessakin tilanteessa, jossa päiviä tarvittaisiin minimiä enemmän. Lisäksi se, mihin tarkastuspäivien määrä sidottaisiin, ei ole yksinkertaisesti toteutettavissa. Mahdollista voisi olla se, että tarkastuspäivien määrän määrittely annettaisiin tarkastuslautakunnan lakisäätöiseksi tehtäväksi niin, että kuntalakiin lisättäisiin luettelo lautakunnan huomioon otettavista seikoista.

Deloitte, PwC ja E&Y

Kunnallisilta tilintarkastusmarkkinoilta pääsääntöisesti vetäytyneet Deloitte, PwC ja EY toivat haastatteluissa (yhteensä kolme haastateltua) ilmi seuraavia seikkoja vetäytymiselleen.

Näiden yhteisöjen edustajien mukaan kilpailutuksessa on ongelmana se, että kunta-asiakkaat vaativat pitkällistä kokemusta tarjoajalta ja hintatekijä on painettu alas. Samalla tilaaja määrittää tarkastuksen laajuuden, tarkastuspäivien lukumäärän ja sen, paljonko tarkastustyötä pitää tehdä auktorisoidun tarkastajan toimesta. Muut kuin hintatekijät, eli laatutekijät, pitäisi saada vaikuttamaan isommalla painolla. Jos tarkastusyhteisöjen näkökulmasta omaan laatukehikkoon nähden hinnat koetaan liian halvoiksi, tarkastusyhteisö ei koe alaa

liiketoimintatapaansa sopivaksi. Kunnat rajoittavat liikaa mahdollisuutta toimia ketjun laatuvaateiden mukaisesti.

Näiden tekijöiden yhteisvaikutus on myös markkinoille tulon esteenä; jos ei pysty kilpailemaan kokemuksella, niin kilpailussa menestyminen vaatii hinnan painamista niin alas, että lakisääteinen tilintarkastuspalvelu ei ole enää taloudelliselta kannattavuudeltaan houkuttelevaa. Tällöin palvelun tarjoajan täytyy saada myytyjen palveluiden kate muista kunnalle myytävistä oheispalveluista.

Pienten toimijoiden osalta, jotka tekevät vain tilintarkastuksia, tämä asettaa esteen markkinoille tuloon, kun heillä ei ole tarjota muita palveluita vastaavassa laajuudessa kuin isomilla toimijoilla. Tämä on ongelmallista myös riippumattomuusnäkökulmasta, sillä mikäli tilintarkastajan ansaintalogiikka perustuu tilintarkastuspalvelun sijaan muihin tilintarkastusasiakkaalle myytäviin palveluihin, vaarantaa tämä tilintarkastajan riippumattomuuden.

Toinen mainituista isoista tilintarkastusyhteisöstä ehdotti tilanteen korjaamiseksi lisäpalvelujen myynnin rajoittamisen lainsäädännössä kuntien osalta samalla tapaa kuin on tehty yleisen edun kannalta merkittävien yhtiöiden (PIE-yhtiöt) kohdalla. Tämä voisi pakottaa tarjoajat nostamaan yleisesti tilintarkastuksen hintoja realistisiksi. Toisaalta tervettä kilpailua voitaisiin lisätä tilintarkastajien rotaatiosäännöillä, jotka olisivat samankaltaiset kuin PIE-yhteisöissä.

Näissä kolmen ”vetäytyneen” ison tilintarkastusyhteisön haastatteluissa ehdotettiin myös tilintarkastuksen markkinoiden toimivuuden parantamista avaamalla kunnallinen tilintarkastus HT- ja KHT-auktorisoiduille tarkastajille. Tämä yhdistettynä tarkastuskilpailutusten kriteeristöjen muuttamiseen siten, etteivät ne suosi liikaa markkinoilla jo isolla volyymin toimivia tahoja voisi parantaa markkinoiden toimivuutta.

Haastatteluissa tuotiin esille myös, että julkishallinnon tilintarkastuksen viitekehys olisi saatava lähemmäksi yleistä yrityspuolella noudatettavaa viitekehystä ja standardeja. Joka tapauksessa olisi saatava nykyistä selkeämpi viitekehys: Joko se on sama kuin yksityisellä puolella, tai sitten on tehtävä selkeä pesäero julkisen viitekehikossa yksityisen viitekehikoon ja kerrottava, miten ne eroavat toisistaan. On myös huomattava, että kunnat omistavat yhtiöitä, joissa tilintarkastus tulee tehdä yksityisen puolen tilintarkastuksen viitekehysten mukaisesti.

Kuvaava oli yhden haastatellun toivomus PRH:n valvonnan suhteen, että PRH:n valvonnan tulisi olla vakaata ja ennustettavaa. PRH:n tulisi ottaa painotetusti rankaisevan otteen sijasta enemmän kehittävä ote tilintarkastusalaan.

Pieni tarkastusyhteisö

Pienen toimijan kannalta on hintakilpailun vuoksi vaikea jättää tarjouksia isompiin tarjouspyyntöihin, joissa vastuunalaiselta tarkastajalta vaaditaan pitkää tarkastuskokemusta. Isot tarkastusyhteisöt kompensoivat alhaisia hintoja muulla palvelumyynnillä, josta asiakkaat maksavat lakisäteistä tarkastusta enemmän. Vaikka pienen tarkastusyhteisön kulurakenne on kevyempi, sillä on pienet resurssit toimia JHT-kuntatilintarkastuksessa. On huomattava, että JHT-tilintarkastajat ovat nykyään myös HT-tilintarkastajia, ja jos yrityspuolella saa paremman katteen kuluille, niukkoja voimavaroja pidetään helposti enemmän HT-tarkastuksessa kuin lakisäateisessä JHT-tilintarkastuksessa.

Tarkastusasiakkaat edellyttävät nykyään, että matkakulut kustantaa tarkastaja itse, ei asiakas. Myös se on rajoittanut toimintaa, että asiakas varsinkin aiemmin on pitänyt laatutekijänä sitä päivien määrää, joka tehdään paikan päällä. Tämän saman seikan hankaluutta painotti myös toinen tilintarkastusalalla toimiva ison yhteisön haastateltava.

Kunnat ja kuntayhtymät painottavat minimilaatukriteereissä tarkastuskokemusta viime vuosilta. Jos pieni tarkastusyhteisö ei ole voittanut kilpailutuksia muutamaan vuoteen, se putoaa vääjäämättä pois tarjouskilpailuista. Pääsy takaisin kunnallisen lakisäateisen tilintarkastuksen markkinoille estyy, koska kynnykseksi määrättyä ja tarjoukseen sisällytettävää esimerkiksi kolmen tai viiden vuoden kokemusta ei voida enää osoittaa.

4.7.2 Reviisorihaastatteluiden tulokset

Eryteisesti suurimmat kaupungit ovat huolissaan toimijoiden vähyydestä, sillä isojen toimijoiden vetäytyttyä markkinoilta on vaihtoehtoja tällä hetkellä tarjolla vähän, vain kaksi isoa tarjoajaa.

Kaupunkien tarjouksissa käyttämä tarkastuspäivien määrä periytyy ajalta, jolloin kilpailutus alkoi. Tätä pohjana käyttäen on päivämääriä muutettu mm. kunnan organisaation ja konsernin organisoitumisen muutosten myötä, emokunnan osalta usein pikemminkin alaspäin kuin ylöspäin toimintojen yhtiöittämisen myötä. Myös suurimpien kaupunkien revisoritapaamisissa vaihdetaan tietoja tarjousten sisällöistä.

Laadun ja hinnan paino tarjouksissa vaihtelee, esim. Espoossa laadulla on suurempi paino kuin hinnalla. Muutamassa revisorihaastattelussa tuli ilmi, että revisiotoimi ajattelee, että suuret tarkastusyhteisöt tarjoavat laatua eikä laatukriteereillä saada eroja aikaan, joten hinta asetetaan ratkaisevaksi tekijäksi.

Suurimmissa kaupungeissa tarkastajien ja lautakunnan välinen vuorovaikutus ja kommunikointi toimii valtaosin hyvin. Tarkastuspäivien määrittelyä ei koeta niinkään ongelmaksi,

sillä kaupungeilla on käytössään omaa ulkoisen tarkastuksen viranhaltija-asiantuntemusta ja toisaalta lisäpäivien voidaan tarpeen mukana hankkia joustavasti.

Tarkastuspäivien määrän kiinnitys kunnan kokoon ei saanut revisoreiden haastatteluissa kannatusta, koska olosuhteet ja tarpeet vaihtelevat kunnissa organisoitumiseroista ja muista vaihtelevista seikoista johtuen.

4.7.3 PRH:n ja JHTT-lautakunnan haastattelut

Tilintarkastuslautakunnan puheenjohtajalla on selkeä näkemys, kuinka tilintarkastusvalvontaa ja lautakunnan työtä tulee kehittää. Tämä kehitystyön suunta vaikuttaa johtavan toteutuessaan valvonnan, laatuvalvonnan ja tarkastajien väliseen aikaisempaa parempaan vuorovaikutukseen.

PRH:n laadunvalvonnan virkahenkilöstö on vähäinen ja JHT-erityistuntemus heikkoa. JHTT-lautakunnan esitti lausunnossaan (2014) vuoden 2016 alun tilintarkastusuudistuksesta, että JHT-valvonnalle pitää taata oma jaosto tai vastaava erillinen elin ja riittävät omat voimavarat. Esitystä ei haluttu toteuttaa uudistuksessa. PRH:ssa on kuitenkin parin vuoden ajan jo toiminut laatujaosto, jossa on edustettuna kunnallisen tarkastuksen erityisosaaminen. Jaoston rooli ei ole riittävän tehokas, sen toiminnan järjestelyjen suhteen on kehittämistä.

PRH:n laaja tieto tilintarkastuksen laadusta ja kehittämiskohteista tulisi saada tehokkaammin käyttöön. Tilintarkastajille saattaa olla osittain epäselvää julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan ja ISA-standardien suhde. Laadunvalvonta nojaa pitkälti ISA-standardeihin. Dokumentoinnin ja tarkastusraportoinnin laadun ei nähdä PRH:n haastattelun mukaan parantuneen vielä kokonaisuudessaan riittävästi.

PRH:n laadunvalvonnalta pyydettiin tilasto JHT-tilintarkastajiin kohdistuneiden laaduntarkastusten tuloksista vuosina 2016–2020. Tilintarkastuksen laatua arvioidaan toimeksiantoon tehdyn työn perusteella tilintarkastajittain, joilla osalla on sekä julkisen puolen että yksityisen puolen auktorisointi. Tilastoista saatiin kuitenkin eroteltua ne toimeksiannot, jotka kohdistuivat tilintarkastajiin nimenomaan heidän toimiessaan JHT- tai JHTT-tilintarkastajina. Laadunvalvonta selvitti tutkimustamme varten em. tarkastelukaudesta 41 tällaista toimeksiantoa. Näiden suhteen laaduntarkastuksen tulos oli, että 27 %:ssa (11/41) näistä tilintarkastuksista tarkastaja ei saanut hyväksytyä tulosta vaan laaduntarkastusta jatketaan uusintatarkastuksella tai tarkastaja sai hylätyn tuloksen. Näissä pääasiassa uusintatarkastukseen johtaneissa tapauksissa laadunvalvonnan mukaan oli erityisesti julkishallinnon tarkastuksen erityispiirteisien kohdistuvia havaintoja kuten konsernivalvonnan järjestämisen tarkastamisessa, sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämisen

tarkastamisessa, talousarvion toteuman tarkastamisessa sekä julkisten hankintojen tarkastamisessa. Lisäksi havaintoja tehtiin toimintatuottojen tarkastamisessa, muiden merkittävien tilinpäätöserien tarkastamisessa, konsernitilinpäätöksen tarkastamisessa ja hallinnon tarkastamisessa. Myös tarkastuksen dokumentoinnissa on vielä kehitettävää. Arvioinnissa käytetään julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa. Nämä tulokset ovat huolestuttavia, ja korostavat laadunvalvonnan ja -tarkastuksen tärkeyttä hyvän julkishallinnon tilintarkastustavan kehittämisessä.

Tässä yhteydessä on huomattava, että vuonna 2018 PRH:n laadunvalvonnassa siirryttiin tilintarkastajien vertaisarvioinnista PRH:n viranhaltijoiden suorittamaan laadunarviointiin ja vuonna 2019 kehitettiin julkishallinnon tarkastuksessa käytettävää työohjelmaa sisällyttäen siihen julkishallinnon tarkastuksen erityispiirteitä. Työohjelmassa käytetään julkishallinnon toimeksiannoille lomaketta, joka pohjautuu julkishallinnon hyvään tilintarkastustapaan sisältäen myös viittaukset neljään eri ISA-standardiin (PRH:lta saatu ao. Excel-lomake).

ISA-standardien skaalautuvuus ja sopivuus pienehköjen yhteisöjen ja kuntien tilintarkastukseen tarkoituksenmukaisella tavalla on herättänyt paljon keskustelua (tutkimuksen haastattelut, PRH:n järjestämät keskustelutilaisuudet skaalautuvuudesta ja julkishallinnon tilintarkastuksen erityisluonteesta, katso PRH:n vuosiraportti laaduntarkastuksista 2018).

PRH:n laatujaoston asiantuntijajäsenen haastattelu

Pitkäaikaisen kokemuksen niin JHT-tilintarkastuksessa kuin kunnallisen kirjanpidon ohjaustehtävissä toiminut haastateltava korosti, että julkisen sektorin ja yksityisen sektorin tilintarkastuksen erot tulee tunnistaa valvonnassa. Yksityinen sektori painottaa enemmän tilinpäätöksen tarkastamista, saman mallin soveltaminen julkiselle sektorille on ongelmallista. Lisäksi itse kilpailutuksesta todettiin, että hintakilpailu on ajanut hinnan alhaiseksi ottaen huomioon vaativan tarkastustehtävän, jossa itse työn substanssi edellyttää asiantuntemusta, riittävää ajankäyttöä sekä aitoa ammatilliseen skeptisyyteen pohjautuvaa havainnointia. Edelliset seikat yhdistettynä virkavastuuseen ja tiukkaan laadunvalvontaan luovat ongelmallisen yhdistelmän.

Näissä haastatteluissa nostettiin esille laatujaoston tähänastisen työskentelyn ja toimintavan ongelmat. Laatujaostolla pitäisi olla pitkän tähtäimen suunnitelma. Nyt jaosto kutsutaan koolle vain tarvittaessa. Tilintarkastusvalvonnan virkamiehet linjaavat, mitä laatujaoston asiantuntijoilta kysytään ja mitä tapauksia laatujaostoon viedään. Tästä muodostuu riski, että tapauksia tuodaan puutteellisesti jaostoon – kokonaiskuva jää epäselväksi.

Jos PRH on harvakseltaan pelkkä sanktioija, hyvä tilintarkastustapa ei muodostu kattavasti eikä muutoinkaan tehokkaaksi. Virkamiesjohtoinen laadunvalvonta poimii tapauksia nimenomaisesti sanktioharkintaan.

Haastateltava nosti esiin kysymyksen siitä, onko nykyinen malli, joka perustuu kuntalakiin ja toisaalta kirjanpitolausunkunnan kuntajaoston lausuntoihin ja ohjeisiin, liian joustava. Nykytilanteessa on vähän sitovaa kunnan lakisääteistä tilintarkastustapaa koskevaa sääntelyä ja toisaalta paljon ohjeita ja suosituksia. Kaikki tämä johtaa siihen, että tarkastajalle ei välttämättä ole selvää kuvaa, miten tulisi tarkastaa. Tuloksena on kirjavuus kentällä. Voisi olla tarpeen edelleen täsmentää, mitkä kirjanpito-ohjeiden kohdat soveltuvat kuntiin ja mitkä eivät sekä mitkä seikat tulisi ottaa kuntalakiin.

Tässä haastattelussa tuotiin esille myös kysymys siitä, että tulisiko ottaa käyttöön mahdollisuus oikaista tilinpäätöstä tilanteissa, joissa tilintarkastaja ei ole havainnut tilinpäätöksen virhettä tai puuttunut virheeseen. Oikaistua tilinpäätöstä voitaisiin käyttää esimerkiksi arviointimenettelyn kriteerien täyttymisen arvioinnin pohjana.

Liite Kyselyt JHT-tilintarkastajille, kuntien tarkastuslautakunnille ja talousjohtajille

Kyselyt on toteutettu Tampereen yliopiston omalla Lime Survey -järjestelmällä. Kysely on toteutettu kahdella lomakkeella, joista toinen oli suunnattu kuntien ja kuntayhtymien tarkastuslautakuntien puheenjohtajille ja talousjohtajille ja toinen julkishallinnon auktorisoiduille JHT-tilintarkastajille. Kirjoittajina tässä osiossa ovat Veera Anttilan, Heta Lindgren ja Lasse Oulasvirta.

Kuntien ja kuntayhtymien tarkastuslautakuntien puheenjohtajille ja talousjohtajille (kuntakysely) lähetettiin kyselykutsu yli 600 henkilölle. JHT-tilintarkastajille suunnattu kyselykutsu lähetettiin 105 henkilölle. Kyselykutsut lähetettiin heinäkuussa 2020.

Syyskuuhun asti ulottuneen vastausajan puitteissa kuntakyselyyn vastasi 202 vastaajaa ja tilintarkastajakyselyyn 43 vastaajaa. Tässä luvussa on koottu tulokset ja havainnot JHT-tilintarkastajien ja tarkastuslautakuntien puheenjohtajien sekä talousjohtajien vastauksista.

Tilintarkastajakyselyyn vastasi 43 JHT-tilintarkastajaa. Seuraavassa selostetaan kysymyskohtaisesti tulokset kyselystä. Kyselyssä käytetään Likertin 5-asteikollista vastausvaihtoehtojakaumaa.

Liitteen taulukoiden ja kuvioiden numerointi alkaa numerosta yksi.

Lakisääteisen tilintarkastuksen kilpailutusta ja valintaa koskevat kysymykset

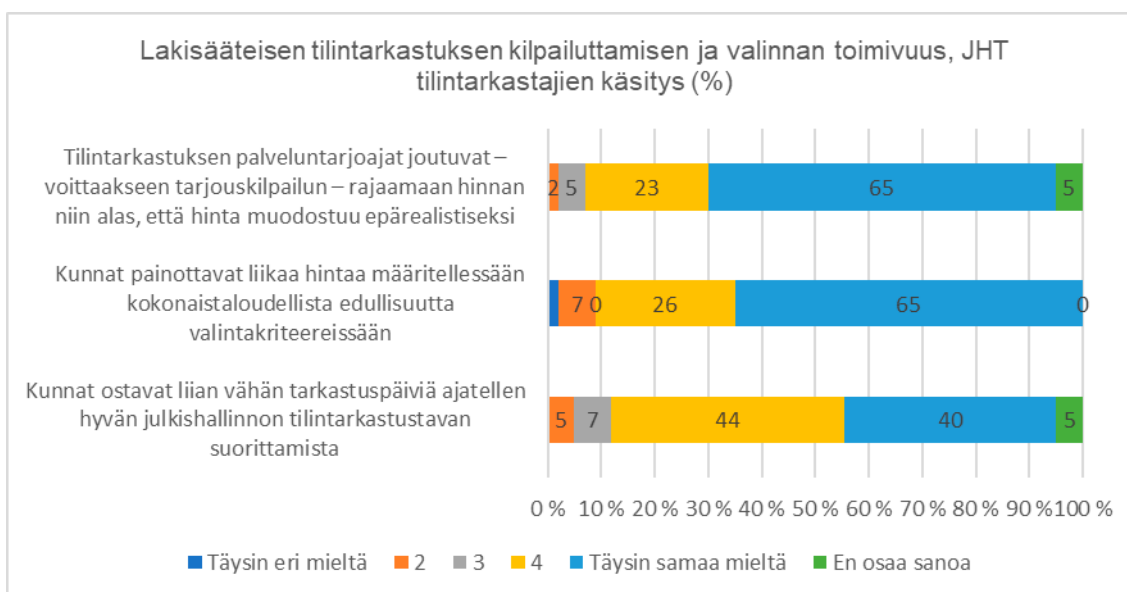
Kysymys: Valitse mielestäsi sopivin vaihtoehto väitteisiin asteikolla 1–5. Väitteet on muodostettu niin, että ne kuvaavat lakisääteisen tilintarkastuksen kilpailuttamisesta ja valinnan toimivuudesta esitettyjä huolia.

Ensimmäisessä kysymyksessä kartoitettiin tilintarkastajien näkemystä lakisääteisen tilintarkastuksen kilpailuttamiseen ja valintaan liittyvistä kolmesta väitteestä. Ne on muotoiltu *negatiivisiksi väitteiksi sillä ajatuksella, että ne kuvastavat juuri niitä ongelmia, joiden oletetaan vallitsevan kuntien tilintarkastuksen hankinnassa.*

1. Kunnat ostavat liian vähän tarkastuspäiviä ajatellen hyvän julkishallinnon tilintarkastustavan suorittamista
2. Kunnat painottavat liikaa hintaa määritellessään kokonaistaloudellista edullisuutta valintakriteereissään

3. 3. Tilintarkastuksen palveluntarjoajat joutuvat – voittaakseen tarjouskilpailun – rajaamaan hinnan niin alas, että hinta muodostuu epärealistiseksi

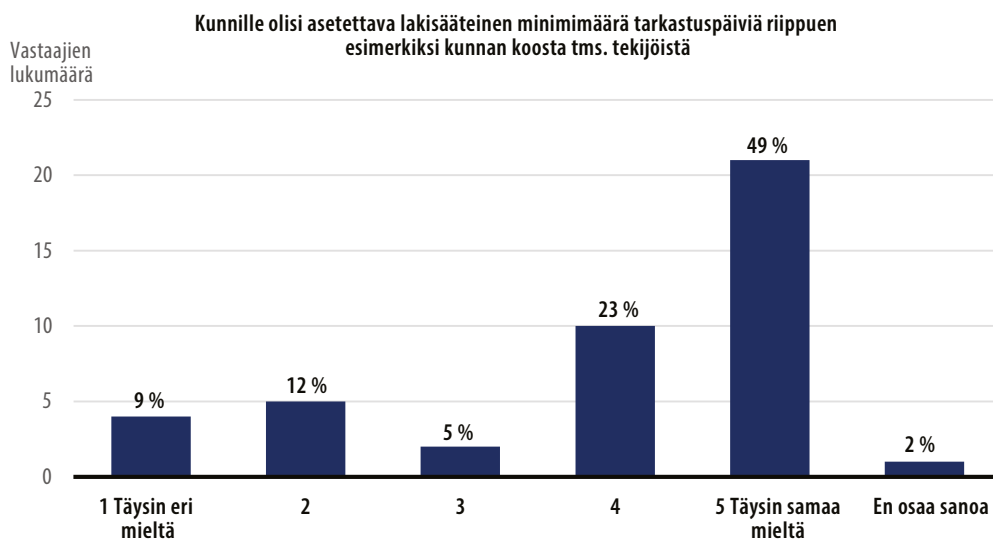
Kuvio 1. JHT-tarkastajien suhtautuminen kilpailutukseen ja tarkastuksen hankintaan



Vastaajista lähes kaikki olivat joko täysin samaa mieltä tai melko samaa mieltä väitteiden kanssa, että *kunnat ostavat liian vähän tarkastuspäiviä ajatellen hyvän julkishallinnon tilintarkastustavan suorittamista ja että kunnat painottavat liikaa hintaa määritellessään kokonaistaloudellista edullisuutta valintakriteereissään*. Tilintarkastajista 88 % oli täysin samaa mieltä tai melko samaa mieltä, että palveluntarjoajat joutuvat rajaamaan hinnan tarjouskilpailussa niin alas, että hinta muodostuu epärealistiseksi.

Seuraava kysymys koski yhtä tapaa ratkaista liian vähäisen tarkastusmäärän hankintaongelma.

Kysymys: Jos – mielipiteestäsi riippumatta – kunnille olisi asetettava lakisääteinen minimimäärä tarkastuspäiviä, mihin kuntaan tai kuntayhtymään liittyviin tekijään/tekijöihin sitoisit pakollisen minimimäärän?

Kuvio 2. JHT-tilintarkastajien mielipiteet lakisääteisen tarkastuspäivien minimimäärän asettamisesta

Lakisääteisten tarkastuspäivien minimimäärän asettamisesta samaa mieltä tai melko samaa mieltä oli 72 % tilintarkastajista.

Kyselyn toisessa kysymyksessä vastaajia pyydettiin laittamaan tärkeysjärjestykseen enintään viisi kuntaan tai kuntayhtymään liittyvää tekijää, joihin he sitoivat lakisääteisen tarkastuspäivien minimimäärän. Yhteenvetoon on kerätty esiin tulleet tärkeimmät tekijät.

Taulukko 1. Yhteenveto JHT-vastauksissa liittyen tarkastuksen minimimäärän asettamistekijöihin

Yhteenveto vastauksissa esiin tulleista tekijöistä	Vastausten lukumäärä
Tärkein tekijä	41
• Asukasluku	9
• Kunnan toimintakulujen kokonaismäärä	8
• Kunnan toiminnan volyyymi ja taloudellinen tilanne	5
• Kunnan organisaation koko	5
Toiseksi tärkein tekijä	36
• Kunnan toimintatuottojen kokonaismäärä	5
• Kunnan organisaatorakenne	5
• Taseen loppusumma	4
• Asukasluku	4
Kolmanneksi tärkein tekijä	30
• Kuntakonsernin koko ja monimutkaisuus	7
Neljänneksi tärkein tekijä	22
• Taseen tunnusluvut	4
Viidenneksi tärkein tekijä	14
• Henkilöstön lukumäärä	3
• Kunnan toiminnan organisointi	3

Kyselyyn vastanneet sitoisivat kuntien lakisääteisen tarkastuspäivien minimimäärän kunnan kokoon ja kunnan talouteen liittyviin tekijöihin. Vastajia pyydettiin erittelemään korkeintaan viisi tekijää, joihin se sitoisivat lakisääteisen tarkastuspäivien minimimäärän. Tärkeimpänä tekijänä vastaajat pitivät kunnan asukaslukua, kunnan menojen tai toimintakulujen kokonaismäärää, kunnan talouden volyyymia tai taloudellista tilannetta ja kunnan organisaation kokoa.

Tarkastustoimeksiantojen suorittamista koskevat kysymykset

Kysymys: Vuonna 2019 suoritettut tarkastustoimeksiannot.

Kysymyksellä kartoitettiin tilintarkastajien vuonna 2019 suorittamia kunnallisen tilintarkastuksen toimeksiantoja, sekä niiden osuutta kaikesta tilintarkastajan ominaisuudessa tehdystä työstä. Keskimäärin JHT-tilintarkastajat toimivat vastuunalaisena tilintarkastajana 5,7 kunnassa tai kuntayhtymässä vuonna 2019. Enimmillään vastaajista saattoi toimia vastuunalaisena tilintarkastajana 22 kunnassa tai kuntayhtymässä, ja vastaajista yhdeksän ei toiminut lainkaan vastuunalaisena tilintarkastajana kunnissa tai kuntayhtymissä.

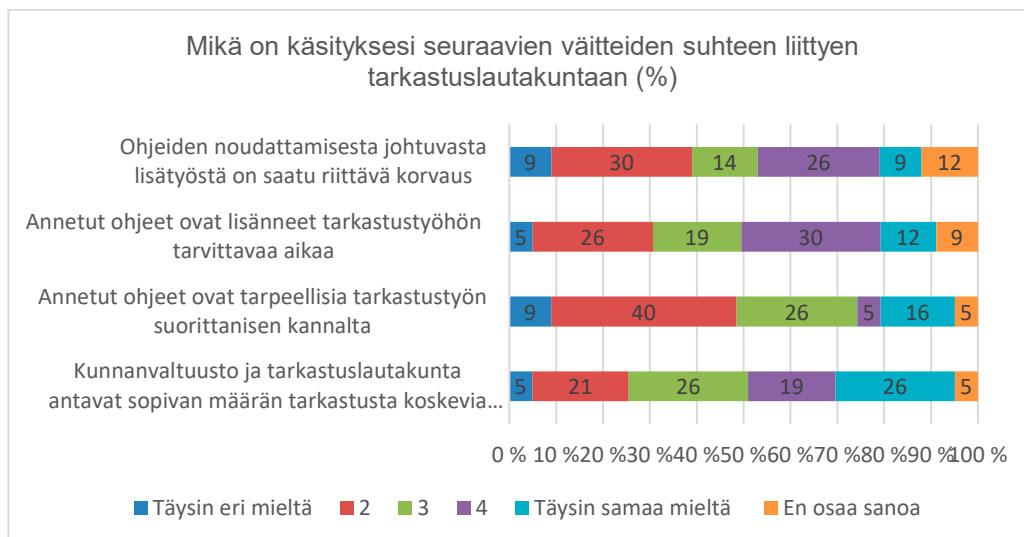
Edellisiin tarkastuksiin liittyen vastaajat mukauttivat keskimäärin 1,98 tilintarkastuskertomusta. Vastaajista 27 mukautti kertomuksia vuonna 2019 ja yhteensä vastaajat kertoivat mukauttaneensa 89 kertomusta.

Keskimäärin vastaajat olivat mukana 7,4 kunnallisen tilintarkastuksen toimeksiannossa muussakin kuin vastuunalaisen tilintarkastajan ominaisuudessa. Vastaajista seitsemän ei ollut mukana yhdessäkään kunnallisessa tilintarkastuksessa vuonna 2019. Vastaajat arvioivat JHT-tilintarkastajan ominaisuudessa tehdyn työn osuuden olevan 53,5% kaikesta tilintarkastajan ominaisuudessa tehdystä työstä. Vastaajista kaksi arvioi JHT-tilintarkastajan ominaisuudessa tehdyn työn osuudeksi 0 %.

Kysymys: Mikä on käsityksesi seuraavien väitteiden suhteen liittyen tarkastuslautakuntaan?

Tässä kysymyssarjassa selvitettiin tilintarkastajien käsitystä kunnanvaltuustolta ja tarkastuslautakunnalta saamista tilintarkastusta koskevista ohjeista.

Kuvio 3. Tarkastuslautakunnan ohjeiden anto tilintarkastajalle



Kuvion väitteet:

Kunnanvaltuusto ja tarkastuslautakunta antavat sopivan määrän tarkastusta koskevia ohjeita.

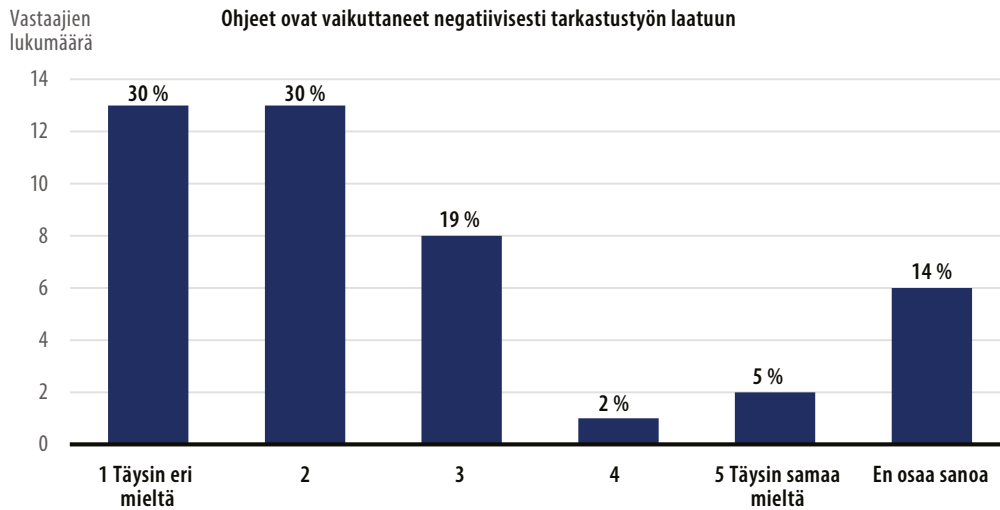
Annetut ohjeet ovat tarpeellisia tarkastustyön suorittamisen kannalta.

Annetut ohjeet ovat lisänneet tarkastustyöhön tarvittavaa aikaa.

Ohjeiden noudattamisesta johtuvasta lisätyöstä on saatu riittävä korvaus.

Vastaajista huomattava osa oli samaa mieltä tai melko samaa mieltä väittämän kanssa, että ohjeistusta annetaan sopiva määrän, mutta sen sijaan *tilintarkastajat kokevat usein ohjeet vähemmän tarpeellisiksi tarkastustyön suorittamisen kannalta*. Osa vastaajista oli myös (42 %) täysin samaa mieltä tai melko samaa mieltä siitä, että annetut ohjeet ovat lisänneet tarkastustyöhön tarvittavaa aikaa. Vastaajat jakautuvat suurin piirtein kahtia käsityksissään siitä, että onko ohjeiden noudattamisesta johtuvasta lisätyöstä, on saatu riittävä korvaus.

Kuvio 4. Tarkastuslautakunnan ohjeiden annon vaikutus tilintarkastukseen

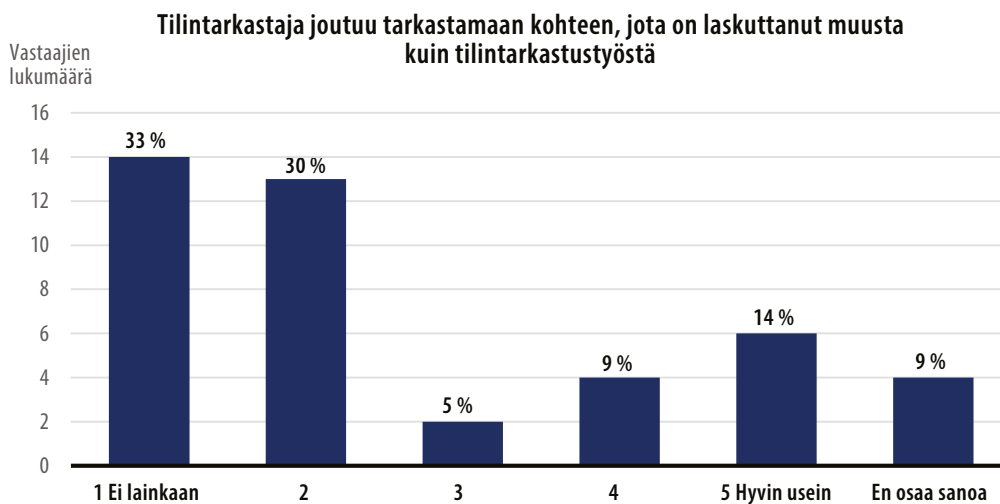


Vastaajat kokivat lähes poikkeuksetta, etteivät annetut ohjeet vaikuta negatiivisesti tarkastustyön laatuun. Tämän osion tulosten mukaan ei siis ole tarkastustyön laadun kannalta tarpeen muuttaa ohjeiden antomahdollisuutta.

Kysymys: Kokemuksesi mukaan kuinka merkittävässä määrin JHT-tilintarkastajat käytännössä kohtaavat seuraavia tekijöitä työssään?

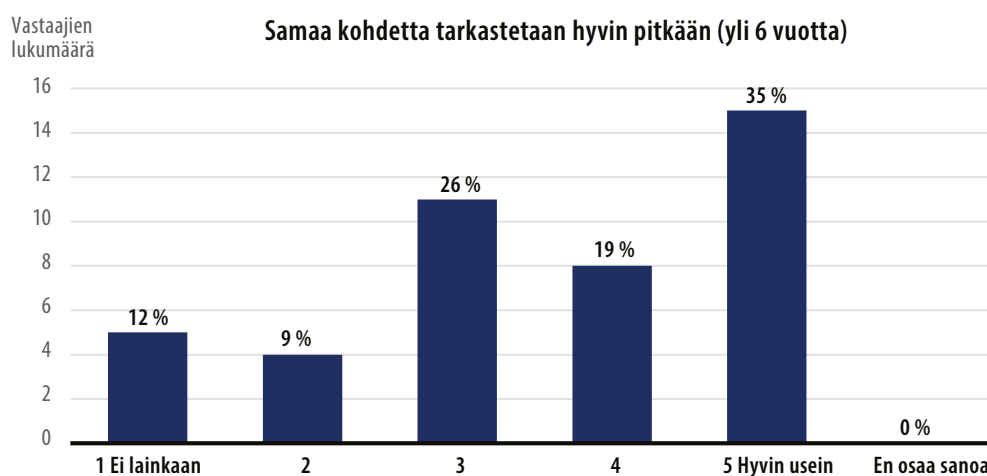
Kysymyksessä vastaajille esitettiin tilanteita ja pyydettiin arvioimaan kuinka merkittävässä määrin JHT-tilintarkastajat yleisesti kohtaavat esitettyjä tekijöitä työssään.

Kuvio 5. Tilintarkastuksen laskutus



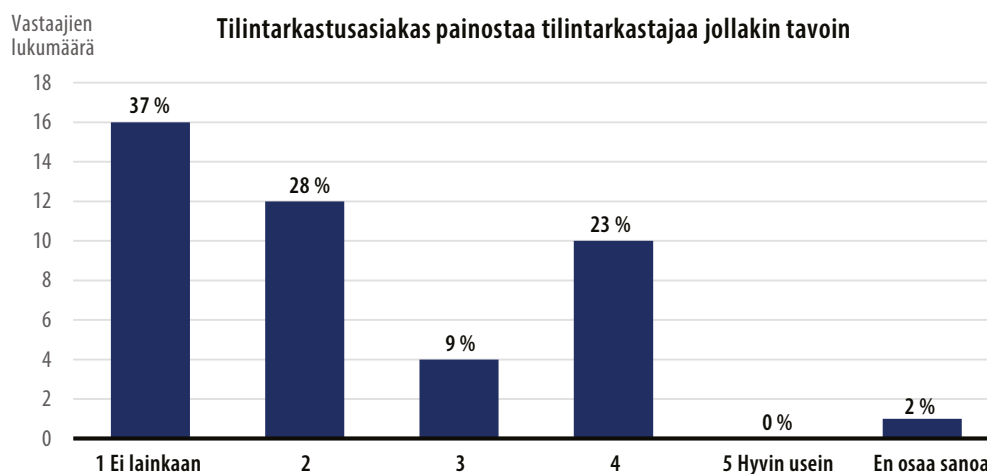
Vajaa neljännes vastaajista (10 vastaajaa) vastasi, että tilintarkastaja joutuu melko usein tai hyvin usein tarkastamaan kohteen, jota on laskuttanut muusta kuin tilintarkastustyöstä. Hyvän tilintarkastustavan näkökulmasta näitä tilanteita tulisi viimeiseen asti välttää.

Kuvio 6. Tarkastusasiakkaan pysyminen samalla tarkastusyhteisöllä



Tilintarkastuksen EU-tason sääntelyssä on alettu vaatimaan tilintarkastajien rotaatiota tarkastajan ja tarkastettavan välisen läheisyysongelman riskin vuoksi. Tässä suhteessa on huomionarvoista, että tilintarkastajista yli puolet (53 %) vastasi, että heidän kokemuksensa mukaan *JHT-tilintarkastajat tarkastavat samaa kohdetta pitkään (yli 6 vuotta) hyvin usein tai melko usein.*

Kuvio 7. Tilintarkastajan painostamisen esiintyminen



Vastaajista 23 % vastaa, että JHT-tilintarkastajat kohtaavat työssään painostusta tilintarkastusasiakkaalta melko usein. Vastaajista 37 % on kuitenkin sitä mieltä, etteivät JHT-tilintarkastajat kohtaa tilintarkastusasiakkaan taholta tulevaa painostusta lainkaan. Yksikään vastaaja ei kokenut, että tilintarkastaja kohtaa työssään tilintarkastusasiakkaalta tulevaa painostusta hyvin usein. *Painostuksen esiintyminen vaikkakin suhteellisen vähäisessäkin määrin on huolestuttavaa ajatellen tarkastustyön suorittamista vapaana painostuksesta.*

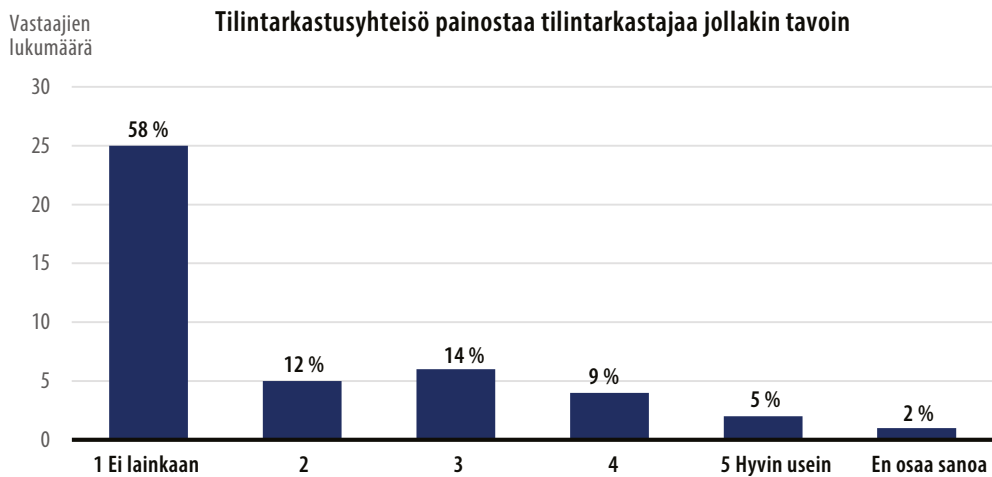
Kyselyn tuloksia tulkitessa tulee huomioida, ettei kysymyksessä kysytä suoraan vastaajan omaa kokemusta vaan käsitystä siitä miten yleistä on, että JHT-tilintarkastaja kohtaa esitetyn kaltaisia tilanteita.

Vastaajien, jotka valitsivat kysymyksessä vaihtoehdon kolme tai neljä taustatietoja tarkasteltiin tarkemmin.

Taulukko 2. Tilintarkastajan toimiminen samassa tarkastusasiakkaassa

Taustatekijä	Kysymyksessä vaihtoehdon 4 (melko usein) tai 3 (melko harvoin) valinneet vastaajat	Kysymyksessä vaihtoehdon 1 (ei lainkaan) tai 2 (hyvin harvoin) valinneet vastaajat	Kaikki vastaajat
Työskennellyt kunnallisessa tilintarkastuksessa auktorisoituna tilintarkastajana (vuosia)	11,3	11,5	11,3
Työskennellyt nykyisessä tilintarkastusyhteisössä (vuosia)	14	12,9	11,3
Toiminut vastuunalaisena tilintarkastajana kunnassa tai kuntayhtymässä vuonna 2019 (kpl)	4,4	6,6	5,7
Mukautetut tilintarkastuskertomukset liitettyen vuoden 2019 tarkastustoimeksiantoihin (kpl)	1,6	2,3	2
Osallistunut kunnallisen tilintarkastuksen toimeksiantoihin muussa kuin vastuunalaisen tilintarkastajan ominaisuudessa vuonna 2019 (kpl)	6,1	8	7,4
Kunnallisen tilintarkastuksen osuus kaikista tilintarkastajan ominaisuudessa tehdystä työstä (%)	56 %	54,2 %	53,5 %
Vastaaja on kohdannut tarkastustyössä haasteita vuonna 2019 (% vastaajista)	50 %	46,4 %	46,5 %
Vastaaja työskentelee pienessä tilintarkastusyhteisössä (% vastaajista)	35,7 %	21,4 %	27,9 %

Vastaajista kymmenen vastasivat, että heidän kokemuksensa mukaan JHT-tilintarkastajat kohtaavat painostusta tilintarkastusasiakkaan taholta melko usein ja neljä melko harvoin. Näihin em. Vastaajiin liittyvät taulukon mukaiset tekijät eivät pääosin eronneet muiden vastaajien vastaavista tekijöistä. Sillä työskenteleekö vastaaja suuressa vai pienessä tilintarkastusyhteisössä näyttäisi olevan jonkun verran vaikutusta siihen arvioiko vastaaja JHT-tilintarkastajien kokevan painostusta tilintarkastusasiakkaan taholta.

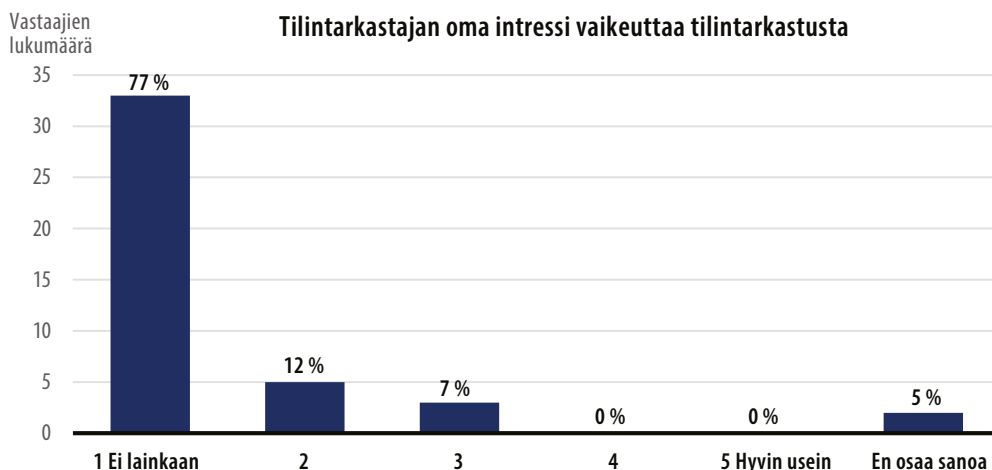
Kuvio 8. Tilintarkastusyhteisön painostuksen esiintyminen

Tilintarkastajat kohtaavat tilintarkastusyhteisöltä tulevaa painostusta työssään harvoin. *Kuitenkin vastaajista 14 % oli kuitenkin sitä mieltä, että tilintarkastajat kokevat painostusta tilintarkastusyhteisöltä melko tai hyvin usein.* Näinkin vähäinen osuus vastauksissa on huolestuttava seikka, jos taustalla on se, että tarkastusyhteisön painostus liittyy tarkastusraportoinnin muotoiluun sellaiseksi, että asiakassuhteeseen ei tule hankauksia.

Taulukko 3. Tilintarkastusyhteisön painostuksen esiintyminen

Taustatekijä	Kysymyksessä vaihtoehdon 5, 4 tai 3 valinneet vastaajat (kokeneet painostusta vähintään harvoin)	Kysymyksessä vaihtoehdon 1 (ei lainkaan) tai 2 (hyvin harvoin) valinneet vastaajat	Kaikki vastaajat
Työskennellyt kunnallisessa tilintarkastuksessa auktorisoituna tilintarkastajana (vuosia)	9,6	12,1	11,3
Työskennellyt nykyisessä tilintarkastusyhteisössä (vuosia)	6,5	13,2	11,3
Toiminut vastuunalaisena tilintarkastajana kunnassa tai kuntayhtymässä vuonna 2019 (kpl)	3,1	7	5,7
Mukautetut tilintarkastuskertomukset liitetyn vuoden 2019 tarkastustoimeksiantoihin (kpl)	0,6	2,6	2
Osallistunut kunnallisen tilintarkastuksen toimeksiantoihin muussa kuin vastuunalaisen tilintarkastajan ominaisuudessa vuonna 2019 (kpl)	5,6	8	7,4
Kunnallisen tilintarkastuksen osuus kaikista tilintarkastajan ominaisuudessa tehdystä työstä (%)	47,3 %	57,9 %	53,5 %
Vastaaja on kohdannut tarkastustyössä haasteita vuonna 2019 (% vastaajista)	58,3 %	43,3 %	46,5 %
Vastaaja työskentelee pienessä tilintarkastusyhteisössä (% vastaajista)	41,6 %	20 %	27,9 %

Vastaajat, jotka valitsivat kysymyksessä vaihtoehdon neljä tai kolme taustatietoja tarkasteltiin hieman tarkemmin. *Huomionarvoista on se, että vastaajat, jotka arvioivat tilintarkastajien kokeneen painostusta tilintarkastusyhteisön taholta olivat keskimäärin työskennelleet nykyisessä tilintarkastusyhteisössään lyhyemmän ajan, mukauttaneet vähemmän kertomuksiaan ja työskentelevät enemmän pienissä tilintarkastusyhteisöissä kuin vastaajat, jotka vastasivat, etteivät tilintarkastajat koe painostusta tilintarkastusyhteisön taholta työssään.*

Kuvio 9. Tilintarkastajan oman intressin esiintyminen

Vastaajien mukaan tilintarkastajan oma intressi ei vaikeuta tilintarkastusta. Tämä on hyvän tilintarkastustavan keskeinen lähtökohta laadukkaalle työlle.

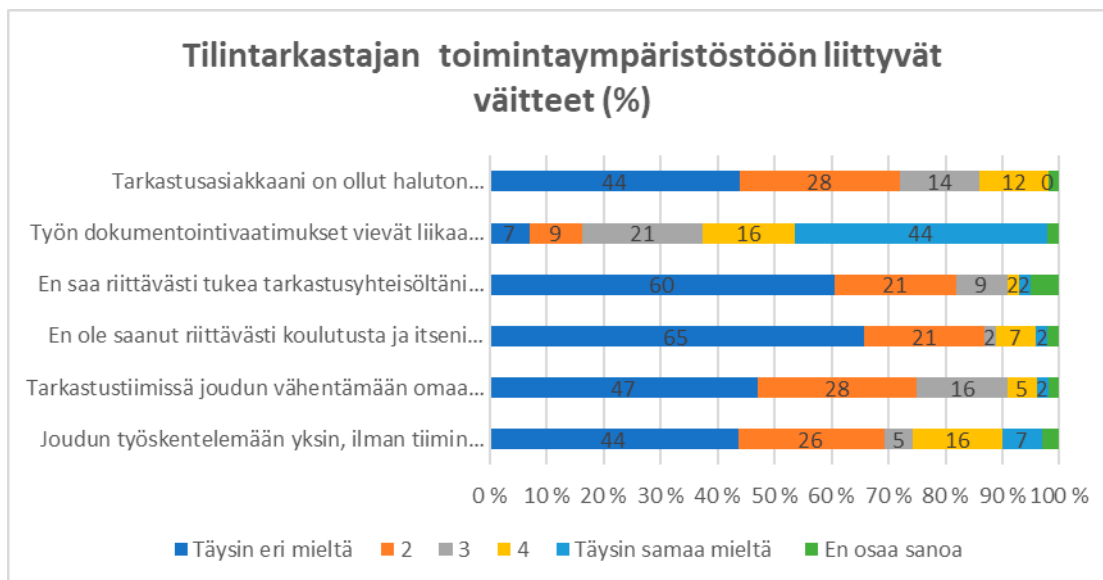
Kysymyksessä seitsemän kartoitettiin tilintarkastajien kokemia riippumattomuusuhkia ja vastaajilta kysyttiin tarkastustoimeksiannoista luopumisesta riippumattomuusuhan tai eturistiriidan vuoksi.

Tilintarkastajista 7 % vastasi luopuneensa tarkastustoimeksiannosta kesken julkishallinnon tilintarkastuksen toimikauden riippumattomuusuhan tai eturistiriidan konkretisoiduttua. Kyllä-vastauksen antaneilta tilintarkastajilta kysyttiin lisätietoja koskien tarkastustoimeksiannosta luopumista. Kolmesta vastaajasta kaksi ei antanut avoimessa vastauksessa lisätietoja riippumattomuusuhan tai eturistiriidan konkretisoitumisesta. Yksi vastaaja luopui toimeksiannosta, sillä haki virkaa asiakasyhteisössä.

Ammatillista huolellisuutta, tarkastusosaamista ja standardien tuntemusta koskevat kysymykset

Kysymys: Mikä on oma näkemysesi tilintarkastajana nykyisestä toimintaympäristöstä, joissa eräät ulkoiset seikat saattavat muodostaa esteitä tarkastustyön suorittamiselle?

Kysymyksessä kartoitettiin tilintarkastajan toimintaympäristöön liittyviä haasteita, joita he kohtaavat tarkastustyötä suorittaessaan. Osa väitteistä liittyy tarkastustyön laadun edellytyksiin.

Kuvio 10. Tilintarkastajan toimintaympäristöä koskevat väitteet**Kuvion väitteet**

Joudun työskentelemään yksin, ilman tiimin tuomaa kollegiaalista apua.

Tarkastustiimissä joudun vähentämään omaa JHT-tilintarkastajan työtäni ja käyttämään tarkastusassistentteja enemmän kuin tehokkuus edellyttäisi.

En ole saanut riittävästi koulutusta ja itseni kehittämismahdollisuuksia työnantajaltani tarkastuksen ammattivaateiden lisääntyessä (mm. ISA-standardit).

En saa riittävästi tukea tarkastusyhteisöltäni haastavissa tilanteissa.

Työn dokumentointivaatimukset vievät liikaa aikaa tarkastustyön suorittamiselta.

Tarkastusasiakkaani on ollut haluton toimittamaan kaikki tarvittavat materiaalit tai auttamaan muutoin työn suorittamisessa.

Vain pieni osa vastanneista tilintarkastajista joutuu työskentelemään yksin ilman tiimin tuomaa apua. Näin vastanneet työskentelivät muita useammin pienissä tarkastusyhteisöissä. *Vastaajista 7 % oli väitteen kanssa melko samaa mieltä tai täysin samaa mieltä väitteen kanssa, jonka mukaan tarkastustiimissä joudun vähentämään omaa JHT-tilintarkastajan työtäni ja käyttämään tarkastusassistentteja enemmän kuin tehokkuus edellyttäisi. Tarkastusassistenttien liiallinen käyttö vaativissa tarkastusasioissa on tarkastuksen laatuun todennäköisesti heikentävästi vaikuttava seikka.*

Pääosin vastaajat kokevat saavansa riittävästi koulutus- ja kehittämismahdollisuuksia työnantajaltaan, mikä on tärkeä tarkastustyön laatua edistävä seikka. Näyttäisi tämän tuloksen valossa siltä, että ISA-standardien koulutusta on saatettu antaa JHT-tilintarkastajille vähintäänkin kohtuullisessa määrin. Toisaalta on huomattava, että tämä on pelkkä oletamus

ilman evidenssiä. Väitteessä ISA-standardit mainittiin vain sulussa ja koulutusväite liittyy yleensä annettavaan koulutukseen.

Tärkeä tulos on myös se, että suurin osa vastaajista kokee saavansa tarkastusyhteisöltä tarpeeksi tukea haastavissa tilanteissa. Useat vastaajista olivat sitä mieltä, että työn dokumentaatiovaatimukset vievät liikaa aikaa tarkastustyön suorittamiselta.

Vastaajista suurin osa ei koe, että tilintarkastusasiakkaan olisivat haluttomia toimittamaan tarvittavat materiaalit tai auttamaan muutoin työn suorittamisessa. Tämä on luonnollisesti pääosin hyvä tulos tarkastuksen suorittamisen kannalta.

Kysymys: Kohtasitko haasteita suorittaessasi vuoden 2019 tilintarkastusta?

Kysymyksessä yhdeksän kartoitettiin tilintarkastajan kohtaamia haasteita vuoden 2019 tiintarkastuksen suorittamisessa. Vastaajista 47 % (20) kohtasi haasteita suorittaessaan vuoden 2019 tilintarkastusta. Kysymykseen Kyllä vastanneita tilintarkastajia pyydettiin tarkentamaan vastaustaan. Eniten haasteita koettiin seuraavilla osa-alueilla: kunnan oma sisäinen valvonta, hallinnon tarkastaminen ja kirjanpito ja tilinpäätös. Suurin osa tilintarkastajista on kokenut haasteita useammalla kuin yhdellä osa-alueella suorittaessaan vuoden 2019 tilintarkastusta.

Taulukko 4. Tilintarkastajien kokemat haasteet vuotta 2019 koskeneessa tarkastuksessa.

Tilintarkastajien kokemat haasteet vuoden 2019 tilintarkastuksessa	Vastausten lkm
Hallinnon tarkastaminen, lakien ja valtuuston päätösten noudattaminen	14
• Puutteet lain ja valtuuston päätösten noudattamisessa	5
• Talouden tasapainottamiseen liittyvät seikat	3
• Tilintarkastajan raportointi	3
Kunnan oma sisäinen valvonta	14
• Puutteet sisäisessä valvonnassa	10
Kirjanpito ja tilinpäätös	12
• Asiakkaasta johtuvat aikataululliset haasteet	5
• Liitetietopuutteet	3
Konsernin tilinpäätös	10
• Konsernitilinpäätöksen laadintaan liittyvät haasteet	8
Konsernivalvonta	7
• Puutteet valvonnan järjestämisessä ja dokumentoinnissa	7
Tilintarkastuskertomuksen laatiminen	4
• Alijäämän kattaminen	2
Muu tilintarkastukseen liittyvä seikka	4
• Koronapandemian aiheuttamat haasteet	2
Valtionosuuksien perusteista annetut tiedot	2

Vastaajista 14 vastasi kokeneensa haasteita hallinnon, lakien ja valtuuston päätösten noudattamisessa. Vastaajat kokivat haasteita lain ja valtuuston päätösten noudattamisen puutteellisuuden, talouden tasapainottamiseen liittyvien seikkojen ja tilintarkastajan raportoinnin osalta. Lisäksi tilintarkastajat kokivat haasteita tarvittavan dokumentaation saamisessa tarkastusta varten, asiakkaan halussa vaikuttaa raportoinnin sisältöön sekä kuntayhtymän välisten ristiriitojen hankaloittaessa tilintarkastusta.

Sisäisen valvonnan osalta haasteita koki 14 vastaajaa vuoden 2019 tilintarkastuksessa. Suurin osa haasteista liittyi sisäisen valvonnan puutteelliseen järjestämiseen, ohjeistukseen ja dokumentointiin. Haasteita koettiin myös tilintarkastuskertomuksen laatimisessa, tarvittavan materiaalin saamisessa tilintarkastuksen suorittamiseksi ja sisäisen valvonnan riittävyyden arvioinnissa pienessä kunnassa. Kirjanpidon ja tilinpäätöksen osalta haasteita

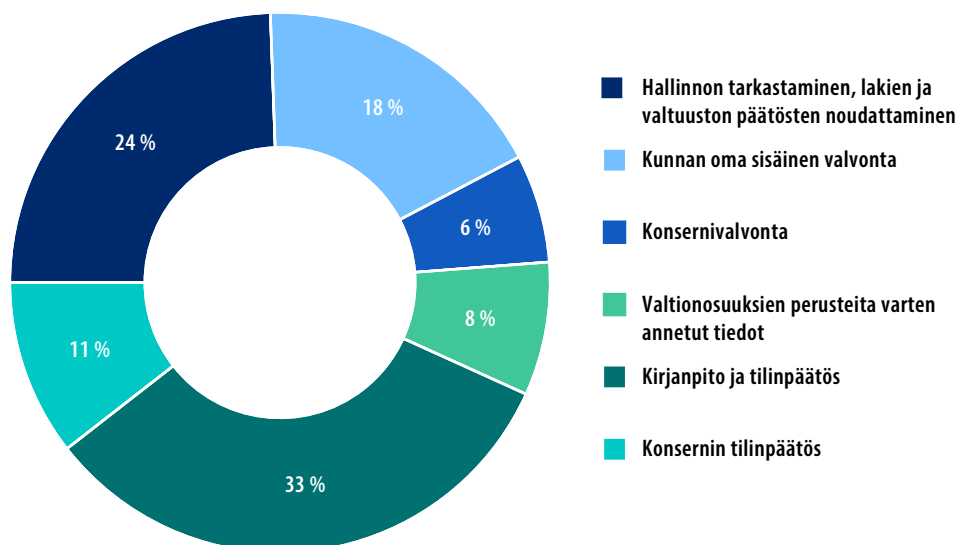
koki 10 vastaajaa. Suurin osa haasteista liittyi tarvittavan materiaalin toimittamiseen sekä tilinpäätöksen laatimiseen liittyviin viivästyksiin ja aikatauluhaasteisiin. Konsernitilinpäätöksen tarkastamisessa haasteita koki kymmenen vastaajaa, joista kahdeksan johtuen puutteellisesta konsernitilinpäätösosaamisesta tai konsernirakenteen muutoksen aiheuttamista haasteista. Lisäksi haasteita oli tilintarkastukseen tarvittavan materiaalin toimittamisessa sekä tytäryhtiöiden tilinpäätöksen tilintarkastamattomuudessa. Konsernivalvonassa vastaajien kokemat haasteet liittyivät sen puutteelliseen tai olemattomaan järjestämiseen tai dokumentointiin. Lisäksi haasteita koettiin tilintarkastuksen dokumentoinnissa niin, että se täyttää PRH:n laatuvaatimukset. Muita tilintarkastukseen liittyviä seikkoja, jotka aiheuttivat haasteita vuoden 2019 tilintarkastuksessa olivat koronapandemia, tarkastuskohteen hankala tavoitettavuus, puutteet kuntalain 129 §:n noudattamisessa, sekä tarkastuslautakunnan kokouksiin osallistuminen, joka vei resursseja tilintarkastuksen suorittamiselta. Valtionosuuksien perusteiden tarkastukseen liittyvät haasteet koskivat asiakkaan dokumentaatiota, sekä tilintarkastuskertomuksen laatimista.

Kysymys: Paljonko allokoit vuoden 2019 tilintarkastuksen suorittamisessa aikaasi seuraaviin kuntalain mukaisiin tarkastustehtäviin?

Kysymyksessä kymmenen selvitettiin tilintarkastajien tilintarkastukseen käyttämän ajan jakaantumista kuntalain (410/2015) 123 §:n tarkoittamien tilintarkastajan lakisäätteisten tehtävien kesken.

Kuvio 11. Ajan allokointi eri tarkastustehtäviin vuoden 2019 tilintarkastuksessa

Paljonko allokoit vuoden 2019 tilintarkastuksen suorittamisessa aikaasi seuraaviin kuntalain mukaisiin tarkastustehtäviin?



Vastaajat allokoivat aikansa kuntalain mukaisiin tarkastustehtäviin vuonna 2019 keskimäärin seuraavasti: kirjanpito ja tilinpäätös (33 %), hallinnon tarkastaminen (25 %), kunnan oma sisäinen valvonta (18 %), konsernin tilinpäätös (11 %), valtionosuuksien perusteita varten annetut tiedot (8 %) ja konsernivalvonta (7 %).

Kysymyksen osalta tehtiin tarkastelua, miten erilaiset taustatekijät vaikuttivat siihen, miten tiitarkastajat allokoivat aikaansa kuntalain mukaisiin tarkastustehtäviin vuonna 2019. Seikkaa tarkasteltiin tilintarkastajan kokemuksen, tilintarkastusyhteisön koon, sekä ISA-standardien noudattamisen näkökulmasta. Erillisenä ryhmänä tarkastettiin auktorisoina tilintarkastajana yli 10 vuotta työskennelleitä sekä 10 tai vähemmän vuosia työskennelleitä. Vastaajat jaettiin kahteen ryhmään myös tilintarkastusyhteisön koon kannalta. Suuriksi yhteisöiksi kyselyssä laskettiin suuret kansainväliset yhteisöt kuten PwC, KPMG, BDO, Deloitte ja EY. Kaikki muut tilintarkastusyhteisöt luokiteltiin kyselyssä kategoriaan pienet. ISA-standardien noudattamista seurattiin sen avulla, mitä vastaajat olivat vastanneet kysymykseen 16 koskien ISA-standardien noudattamista. Niiden vastaajien nähtiin noudattavan työssään ISA-standardeja, jotka vastasivat kysymykseen hyödyntävänsä niitä työssään paljon tai jonkin verran.

Taulukko 5. Tarkastusajan allokointi eri tehtäviin

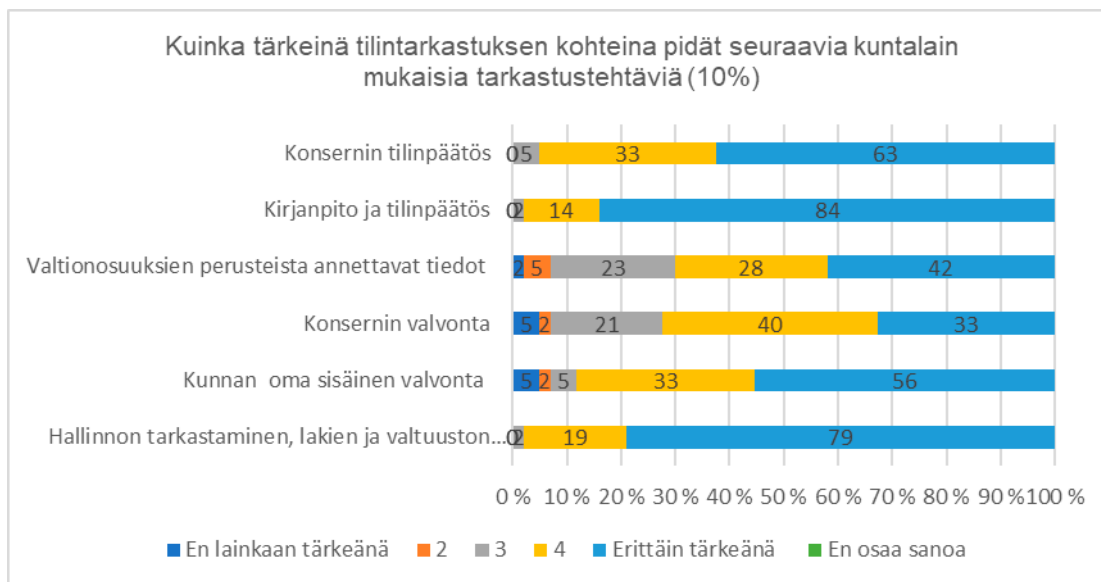
Ryhmä	Hallinnon tarkastaminen %	Sisäinen valvonta %	Konsernivalvonta %	Valtionosuuksien perusteet %	Kirjanpito ja tilinpäätös %	Konsernin tilinpäätös %
Työskennellyt alalla pitkään (yli 10 vuotta)	21,25	19,25	6,44	8,25	36,12	10
Uran alkuvaiheessa olevat (10 vuotta tai vähemmän)	28	17,2	6,45	7,8	29,45	11,1
Suuressa tilintarkastusyhteisössä työskentelevät	24,31	19,96	6,84	8,48	29,6	11,17
Pienessä tilintarkastusyhteisössä työskentelevät	25,55	11,66	5,37	6,66	43,66	8,62
ISA-standardeja soveltavat	25,25	18,71	6,35	7	32,55	11,03
Tarkastustehtävää erittäin tärkeänä pitäneet vastaajat	24,48	20	6,76	8,73	33,67	11,72
Tarkastustehtävää muuna kuin erittäin tärkeänä pitäneet vastaajat	25	14,93	6,39	7,6	29,64	8,86
Kaikki vastaajat	24,72%	18%	6,52%	8,05%	32,93%	10,61%

Vastausten perusteella sillä, kuinka pitkään tilintarkastaja on työskennellyt kunnallisen tilintarkastuksen parissa, näyttäisi olevan vaikutusta siihen, kuinka paljon hän allokoiki aikaa kuntalain mukaisiin tarkastustehtäviin. Keskimäärin uralla pitkään työskennelleet allokoivat keskimäärin vähemmän aikaa hallinnon tarkastamiseen ja enemmän aikaa kirjanpidon ja tilinpäätöksen tarkastamiseen kuin alle 10 vuotta alalla työskennelleet. Myös sillä työskenteleekö tilintarkastaja pienessä vai suuressa yhteisössä näyttäisi olevan vaikutusta siihen, miten tilintarkastaja allokoiki aikaansa tarkastustehtäviin. Suuressa tilintarkastusyhteisössä työskentelevät käyttävät aikaansa keskimäärin enemmän sisäisen valvonnan ja konsernitilinpäätöksen tarkastamiseen kuin pienessä tilintarkastusyhteisössä työskentelevät. Pienessä tilintarkastusyhteisössä työskentelevät taas käyttävät enemmän aikaa kirjanpidon ja tilinpäätöksen tarkastamiseen.

Sillä kuinka tärkeänä tarkastustehtävää pidettiin näyttäisi olevan jonkun verran vaikutusta joidenkin tarkastustehtävien osalta siihen kuinka paljon vastaajat allokoivat aikaansa tarkastustehtävän suorittamiseen. Sisäisen valvonnan osalta tarkastustehtävää erittäin tärkeänä pitäneet vastaajat allokoivat aikaansa tarkastustehtävän suorittamiseen keskimäärin 5% enemmän kuin sellaiset vastaajat, jotka eivät pitäneet sisäisen valvonnan tarkastamista erittäin tärkeänä. Kirjanpidon ja tilinpäätöksen osalta tarkastustehtävää erittäin tärkeänä pitäneet allokoivat tarkastustehtävään 4% enemmän aikaa ja konsernin tilinpäätöksen osalta 2,9 % enemmän. ISA-standardeja soveltavat vastaajat allokoivat keskimäärin saman verran aikaansa eri kuntalain mukaisille tarkastustehtäville kuin kyselyyn vastanneet keskimäärin.

Kysymys: Kuinka tärkeinä tilintarkastuksen kohteina pidät seuraavia kuntalain mukaisia tarkastustehtäviä?

Kysymyksessä yksitoista vastaajilta kysyttiin miten tärkeänä he pitivät kuntalain (410/2015) 123 §:n mukaisia tilintarkastajan lakisäätteisiä tarkastustehtäviä.

Kuvio 12. Vastausjakauma väitteisiin koskien tilintarkastuksen tarkastustehtävien tärkeyttä

Tilintarkastajat pitivät kaikkia kuntalain mukaisia tarkastustehtäviä pääosin melko tärkeänä tai erittäin tärkeänä ei tietystikään ole yllättävä tulos. *Siksi on kiinnitettävä huomio niihin kohtiin, jota vastausjakaumassa painotettiin vähiten tärkeyden suhteen.*

Valtionosuuksista annettavia tietoja sekä konsernin valvontaa pidettiin muuta jonkin verran vähemmän tärkeinä tarkastuskohteina. Jos tämä johtuu siitä, että tilintarkastajat ovat riskiperusteisessa tarkastussuunnittelussa ja tarkastuskokemustensa kautta päätyneet siihen, että näillä alueilla on vähemmän olennaisen virheellisyyden riskiä, tuloksessa ei ole mitään erityistä huolen aihetta. Mikäli taustalla on huolellisen tarkastussuunnittelun ja tarkastusresurssien oikeaa kohdentamisen puutetta ja/tai osaamisen vajetta, johtopäätöksen on oltava toisenlainen kuin edellä.

Tilintarkastajan raportointia koskevat kysymykset

Kysymys: Yleisiä kysymyksiä tilintarkastajan raportointiin liittyen.

Kysymyksessä numero 12 vastaajilta kysyttiin kuinka monta kunnan tai kuntayhtymän tilintarkastuskertomusta he olivat laatineet ja kuinka monta mukauttaneet viimeisten viiden vuoden aikana. Kysymykseen vastasi yhteensä 38 vastaajaa. Keskimäärin vastaajat arvioivat laatineensa 31 kunnan tai kuntayhtymän tilintarkastuskertomusta viimeisen viiden vuoden aikana. Suurimmillaan vastaajat arvioivat laatineensa 100 kertomusta viimeisten

viiden vuoden aikana. Neljä vastaajaa vastasi, ettei ole laatinut lainkaan tilintarkastuskertomuksia viimeisten viiden vuoden aikana.

Viimeisten viiden vuoden aikana vastaajat arvioivat mukauttaneensa keskimäärin 5,4 kunnan tai kuntayhtymän tilintarkastuskertomusta. Enimmillään yksittäinen vastaaja arvioi mukauttaneensa 28 tilintarkastuskertomusta viimeisten viiden vuoden aikana. Vastaajista 5 ei ollut mukauttanut lainkaan tilintarkastuskertomuksia viimeisen viiden vuoden aikana.

Kysymys: Kuinka monta kertaa olet mukauttanut kunnan tai kuntayhtymän tilintarkastuskertomuksen alla mainitun syyn vuoksi viimeisten viiden vuoden aikana?

Kysymyksessä kolmetoista selvitettiin mistä syistä tilintarkastajat ovat mukauttaneet tilintarkastuskertomuksia edellisen viiden vuoden aikana.

Taulukko 6. Tilintarkastuskertomusten mukauttamisen syyt ja laajuus edellisen viiden vuoden aikana (prosenttiosuus vastaajista)

Mukautuksen syy	0 kertaa	1	2	3	yli 3 kertaa	En osaa sanoa
Kunnan hallinto	30	21	16	5	21	7
Kunnan sisäinen valvonta ja riskienhallinta	53	9	9	7	16	5
Valtionosuuksien perusteita koskevat tiedot	88	2	2	0	0	7
Konsernin valvonta	77	5	2	7	0	9
Kunnan tilinpäätös	49	16	12	5	14	5
Konsernin tilinpäätös	84	5	5	0	0	7
Vastuuvapaus tilivelvollisille	40	23	14	5	12	7
Tilinpäätös antaa oikeat ja riittävät tiedot	70	14	5	0	5	7

Taulukosta havaitaan, että mukautuksia tehdään suhteellisen runsaasti. Eniten kunnan hallintoon ja sisäiseen valvontaan liittyen. Suhteellisen vähän mukautuksia tehdään liittyen konsernivalvontaan ja konsernitalinpäätökseen ja liittyen valtionosuuksien perusteina annettavien tietojen oikeellisuuteen.

Vastaajista 84% ei ollut mukauttanut tilintarkastuskertomusta kertaakaan koskien konsernin tilinpäätöstä ja 88 % liittyen valtionosuuksista annettaviin tietoihin viimeisten viiden vuoden aikana. *Tämä herättää kysymyksen siitä, panostetaanko tarkastuksessa juuri näihin tarkastuskohteisiin riittävästi näihin seikkoihin ja samalla myös riittävää osaamista soveltaen.* Kysymyssarjan tulokset koskien sitä, kuinka tärkeäksi eri kuntalain mukaiset tarkastuskohteet koetaan, antaa lisäviitettä siihen, että tässä on ilmiö, johon tulisi kiinnittää huomiota mm. tarkastuskoulutuksessa.

Yhteenvedon voidaan todeta, että tilintarkastuskertomuksia on viimeisen viiden vuoden aikana mukautettu eniten tarkastuksen tulokset osassa koskien kunnan hallintoa, kunnan sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa. Tämä tulos on linjassa luvun 2 mukautuksia koskevan kertomusaineiston analyysin kanssa.

Kysymys: Onko nykyisenkaltainen julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan suositusten mukainen tilintarkastuskertomusmalli mukautettujen kertomusten malleineen (Suomen tilintarkastajat ry) mielestäsi tarkoituksenmukainen?

Kysymyksessä neljätoista vastaajilta kysyttiin, pitivätkö he Suomen Tilintarkastajat ry:n julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan suositusten mukaista tilintarkastuskertomusmallia tarkoituksenmukaisena.

Suurin osa vastaajista koki julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaisten tilintarkastuskertomusmallien olevan tarkoituksenmukaisia. Vastaajista 81 % piti julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaista kertomusmallia tarkoituksenmukaisena. Vain 8 eli 19 % vastaajista piti sitä epätarkoituksenmukaisena.

Kysymys: Miten kehittäisit suositusten mukaista kertomusmallia?

Kysymyksessä numero 15 vastaajia pyydettiin listaamaan tärkeysjärjestyksessä enintään kolme seikkaa siitä, miten he kehittäisivät suositusten mukaista kertomusmallia. Kysymyksen ensimmäiseen kohtaan vastasi 17 vastaajaa. Vastaajista kahdeksan toivoi kertomusmallien tarkentamista esimerkiksi kertomusesimerkkien osalta. Vastaajat toivoivat enemmän julkishallinnon näkökulmaa, kertomusmallien yhdenmukaistamista ISA-standardien ja kuntalain perusteluiden kanssa ja talousarvion ja sisäisen valvonnan lausuntojen kriteeristöjen tarkentamista. Lisäksi kaksi vastaajaa toivoi, että julkisyhteisöjen kertomusmallia vietäisiin enemmän julkisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen kertomusmallin suuntaan. Viisi vastaajaa toivoi tilintarkastuskertomukseen mahdollisuutta antaa lisätietoja esimerkiksi talouden ja toiminnan tilanteesta kunnassa ja myös tilinpäätökseen sisällyttämistä seikoista. Lisäksi vastaajat toivoivat kertomusmalliin selkeyttä, sekä käytettyjen tilintarkastuspäivien nostamista osaksi tilintarkastuskertomusta.

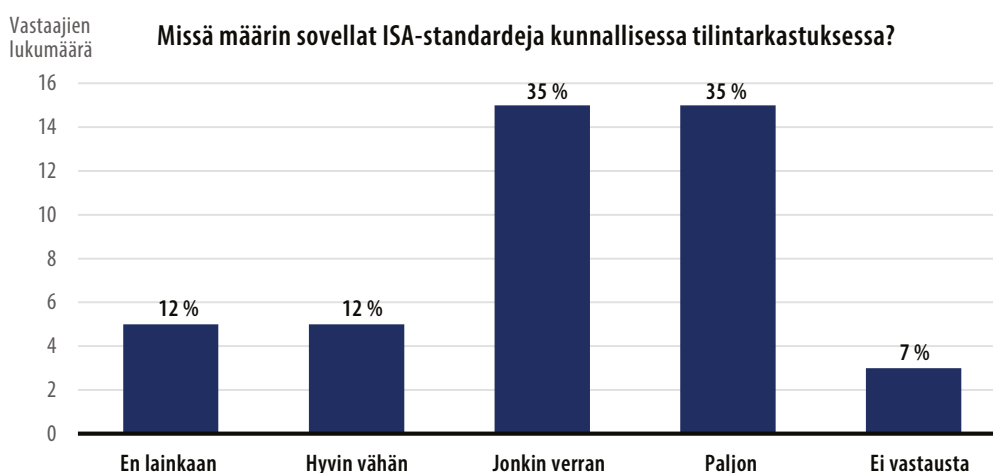
Kysymyksen toiseen kohtaan vastasi yhdeksän vastaajaa. Vastaajista seitsemän nosti esille tilintarkastuskertomusmalliin liittyviä sisällöllisiä seikkoja kuten esimerkiksi toimintaker-
tomuksen tarkastamisen laajuuden yhdenmukaistamisen yksityisen puolen tarkastuksen
kanssa, vastuiden ja sisäisen valvonnan järjestämisen sisällön tarkentamista sekä mahdolli-
suutta esittää toiminnan kehityskohteita kertomuksessa. Lisäksi vastaajat toivoivat enem-
män raportointimalleja sekä kertomukseen sisällytettävää perustietoa siitä, kuinka kauan
tilintarkastusyhteisö on tarkastanut kyseistä kuntaa.

Kysymyksen kolmanteen kohtaan vastasi kuusi vastaajaa. Vastaajat toivat esille esimerkiksi
johtopäätösten, tilintarkastusvalvonnan ohjeistuksen ja ehdollisten lausuntojen kehittämi-
sen. Lisäksi vastaajat toivoivat, että kertomuksessa esitettäisiin, onko kunta kilpailuttanut
tilintarkastuspalvelut, sekä tuotaisiin konsernia enemmän esille.

**Kysymys: Julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan suositusten mukaan (s. 4)
(Suomen tilintarkastajat ry) ISA-standardit eivät ole tilintarkastajaa velvoitta-
via julkishallinnon tilintarkastuksessa. JHT-tarkastaja voi kuitenkin soveltaa
niitä ammatillisella harkinnalla. Missä määrin sovellet ISA-standardeja kun-
nallisessa tilintarkastuksessa?**

Kysymyksessä kuusitoista kartoitettiin missä määrin JHT-tilintarkastajat soveltavat
ISA-standardeja kunnallisessa tilintarkastuksessa. ISA-standardit eivät ole tilintarkastajaa
velvoittavia julkishallinnon tilintarkastuksessa, joten niiden soveltaminen kunnallisessa ti-
lintarkastuksessa on tilintarkastajan omassa ammatillisessa harkinnassa.

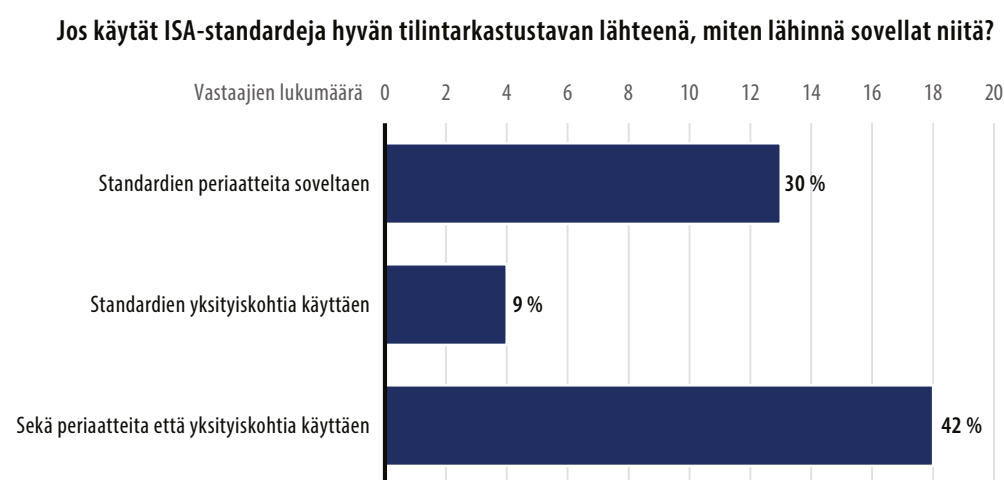
Kuvio 13. ISA-standardien soveltaminen tarkastustyössä



Suurin osa vastaajista (70%) soveltaa ISA-standardeja kunnallisessa tilintarkastuksessa joko paljon tai jonkin verran.

Kysymys: Jos käytät ISA-standardeja hyvän tilintarkastustavan lähteenä, miten lähinnä sovellat niitä?

Kuvio 14. ISA-standardien soveltamistapa



Kysymykseen koskien ISA-standardien soveltamista vastasi 35 vastaajaa, joista osa kertoi soveltavansa ISA-standardeista sekä periaatteita että yksityiskohtia ja osa vain periaatteita. Pelkkiä periaatteita kertoi soveltavansa noin 30 % vastaajista ja pelkkiä yksityiskohtia 9 %. *Tässä on siis selvää hajontaa ISA standardien soveltamistavassa, mikä luo epäyhtenäisyyttä kunnalliseen lakisääteiseen tilintarkastukseen.*

Vastaajilta, jotka vastasivat soveltavansa ISA-standardeja periaatetasolla, kysyttiin lisäksi tarkentava kysymys siitä, mitä he ymmärtävät ISA-standardien periaatteilla julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan lähteenä. Tähän kysymykseen vastasi 23 vastaajaa.

Vastaajista suurin osa eli 16 vastaajaa kertoi täydentävänsä julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa ISA-standardeilla. Vastauksissa tuli esille julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan suppea sääntely, jonka vuoksi tarkastajat täydentävät hyvää tilintarkastustapaa ISA-standardeilla. Kuitenkin useat tarkastajat pitivät erittäin tärkeänä julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan suosituksia esimerkiksi valtionosuuksien ja hallinnon tarkastuksen kannalta. Lisäksi kahdessa vastauksessa nousi esille, että tilintarkastaja noudattaa ISA-standardeja osittain PRH:n laadunvalvonnan vaatimuksen vuoksi. Yksi vastaaja toi esille, että

ISA-standardit määrittelevät tilintarkastuksen tekotavan eikä tästä tulisi poiketa myöskään julkishallinnon tilintarkastuksessa.

Kysymys: Onko mielestäsi siinä, miten nykyisin määritellään julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa, jota JHT-tilintarkastajan tulee noudattaa epäselvyyttä tai epätarkkuutta?

Kysymykseen vastasi yhteensä 43 vastaajaa joista 60 % oli sitä mieltä, että siinä miten nykyisin määritellään julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa ei ole epäselvyyttä tai epätarkkuutta. *Vastaajista 40 % vastasi kuitenkin, että julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan määrittely sisältää epäselvyyttä tai epätarkkuutta.* Vastaajia, jotka vastasivat tähän kysymykseen *Kyllä*, pyydettiin tarkentamaan vastaustaan ja kertomaan miten julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa tulisi tarkentaa, jotta epäselvyys poistuisi tai lievenisi.

Vastaustaan avovastauksella täydensi 15 vastaajaa. Avovastauksissa nousivat erityisesti esille ISA-standardien sekä PRH:n rooli. Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa on vastaajien mukaan suppea ja löyhä verrattuna hyvään tilintarkastustapaan. Vastaajien mukaan tämä johtaa tilanteeseen, jossa julkishallinnon tilintarkastuksen laatu on vaihtelevaa, sillä nykyinen sääntely jättää tarkastajille paljon harkinnanvaraa esimerkiksi ISA-standardien noudattamiseen.

Osa vastaajista kyseenalaistaa ISA-standardien roolin julkishallinnon tilintarkastuksessa ja osa vastaajista on toisaalta sitä mieltä, että julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa toistaa ISA-standardia ja kyseenalaistavat tarpeen omille suosituksille. Vastaajat toivovatkin sääntelyn tarkentamista ja selkeyttämistä nykyisen tilanteen korjaamiseksi. Vastauksissa tuli esille myös PRH:n rooli julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan kannalta. Vastaajat ovat huolissaan julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan riittämättömästä osaamisesta laadunvalvonnassa ja laadunvalvojalta toivotaan asiaan selkeämpää linjaa. Lisäksi kritiikkiä saivat laadunvalvonnan korkeat dokumentointivaatimukset.

Tilintarkastusvalvontaa koskevat kysymykset

Kysymys: Minä vuonna olet viimeksi ollut JHT-tilintarkastajan ominaisuudessa julkishallinnon laadunvalvonnan kohteena?

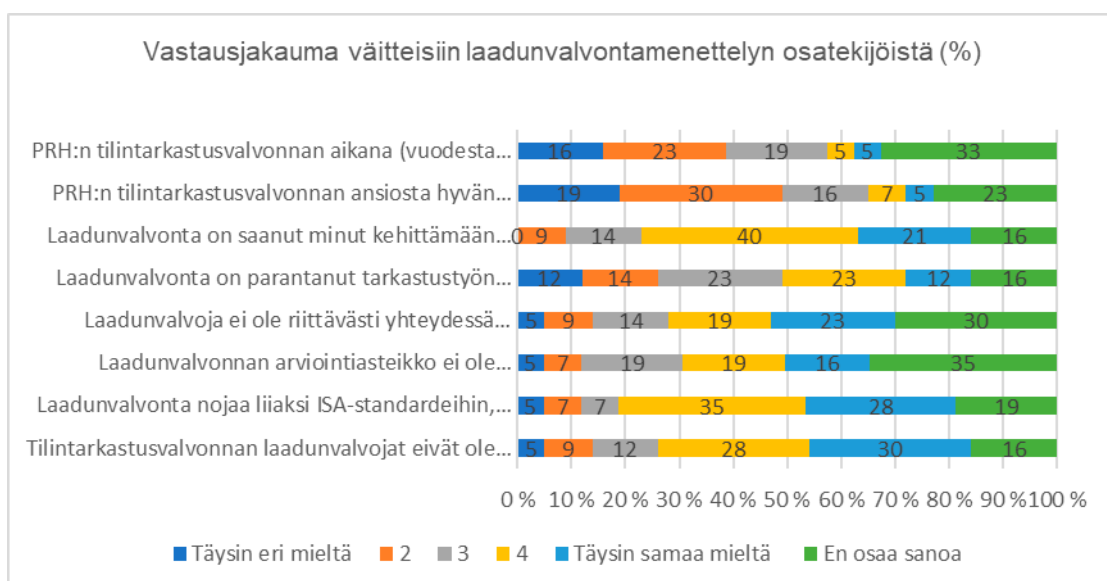
Kyselyyn vastanneet tilintarkastajat vastasivat olleensa laadunvalvonnan kohteena viimeksi vuosina 2009–2020. Kysymykseen vastasi 35 vastaajaa. Vastaukset jakautuivat vuosille seuraavasti.

Taulukko 7. Laadunvalvonnan kohteeksi joutumisen useus

Vuosi	Vastausten lukumäärä
2009	1
2012	1
2013	3
2014	1
2015	2
2017	5
2018	5
2019	8
2020	2

Kysymys: Ota kantaa alla esitettyihin väitteisiin laadunvalvontamenettelyn osatekijöistä.

Kysymyksessä pyydettiin vastaajia ottamaan kantaa laadunvalvontamenettelyn osatekijöitä koskeviin väitteisiin. Ne on muotoiltu *negatiivisiksi väitteiksi sillä ajatuksella, että ne kuvastavat juuri niitä ongelmia, joiden oletetaan vallitsevan kuntien tilintarkastuksen valvonnassa.*

Kuvio 15. Vastausjakauma esitettyihin väitteisiin laadunvalvontamenettelyn osatekijöistä

Kuvion väitteet:

Tilintarkastusvalvonnan laadunvalvojat eivät ole riittävän hyvin tilintarkastusta käytännössä tuntevia
Laadunvalvonta nojaa liiaksi ISA-standardeihin, koska niitä ei osata skaalata oikein tarkastuskohteen mukaisesti.

Laadunvalvonnan arviointiasteikko ei ole tarkoituksenmukainen.

Laadunvalvoja ei ole riittävästi yhteydessä päätöksen perustelujen osalta valvottavaan

Laadunvalvonta on parantanut tarkastustyön laatua.

Laadunvalvonta on saanut minut kehittämään työn dokumentointia.

PRH:n tilintarkastusvalvonnan ansiosta hyvän tilintarkastustavan sisältö on tullut minulle aiempaa selkeämmäksi.

PRH:n tilintarkastusvalvonnan aikana (vuodesta 2016-) laadunvalvontatyö on muuttunut paremmaksi kuin JHTT-lautakunnan aikana tehty laadunvalvontatyö

Yli puolet vastaajista vastasi olevansa täysin samaa mieltä tai melkein samaa mieltä siitä, että tilintarkastuksen laadunvalvojat eivät tunne tilintarkastusta käytännössä riittävän hyvin. Myös yli puolet vastaajista vastasi olevansa täysin tai lähes samaa mieltä siitä, että laadunvalvonta nojaa liiaksi ISA-standardeihin, koska niitä ei osata skaalata oikein tarkastuskohteen mukaisesti. Laadunvalvonnan arviointiasteikkoa koskevassa kysymyksessä yli kolmasosa vastaajista ei osannut sanoa, onko arviointiasteikko tarkoituksenmukainen. Yli kolmasosa oli täysin samaa mieltä tai lähes samaa mieltä siitä, että arviointiasteikko ei ole tarkoituksenmukainen. Laadunvalvojan yhteydenpidossa valvottavaan kysymyksen osalta huomattava osa ei osannut vastata. Vastanneet ottivat aika varovasti kantaa, mutta olivat kuitenkin suhteellisen kriittisiä sille, että tilintarkastusvalvonnan ansiosta hyvän tilintarkastustavan sisältö olisi selkiytynyt.

Vajaa puolet vastanneista oli melko tai täysin samaa mieltä siitä, että laadunvalvonta on parantanut tarkastustyön laatua. Toisaalta neljännes vastaajista oli toista mieltä tämän väitteen kanssa.

Kysely kuntien tarkastuslautakuntien puheenjohtajille ja talousjohtajille

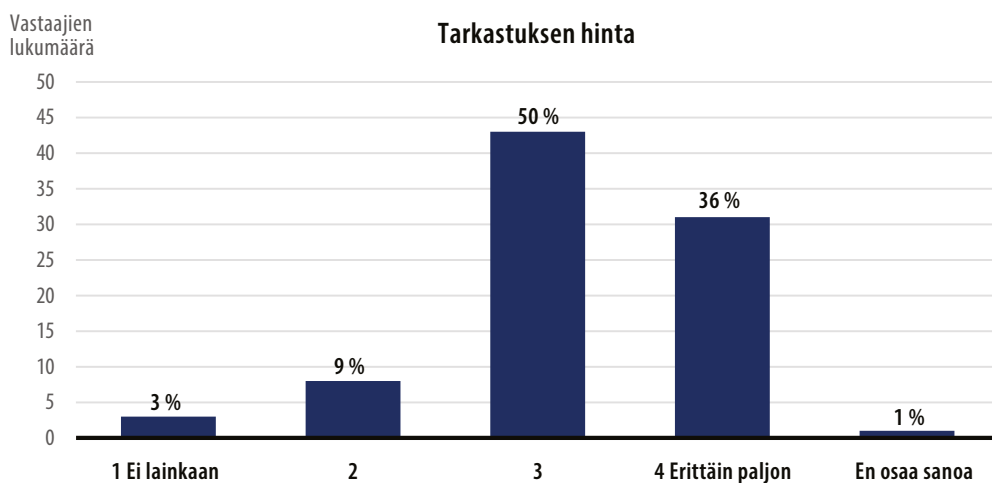
Kyselyyn on vastannut 86 kunnan tai kuntayhtymän tarkastuslautakunnan puheenjohtaja. Vastaajista 17 on vastannut kuntayhtymän edustajana ja kolme sekä kunnan että kuntayhtymän edustajana. Kyselyyn on vastannut 114 kunnan/kuntayhtymän talousjohtajaa tai muuta johtavaa viranhaltijaa. Vastaajista 37 on vastannut kuntayhtymän edustajana.

Lakisääteisen tilintarkastuksen kilpailutusta ja valintaa koskevat kysymykset

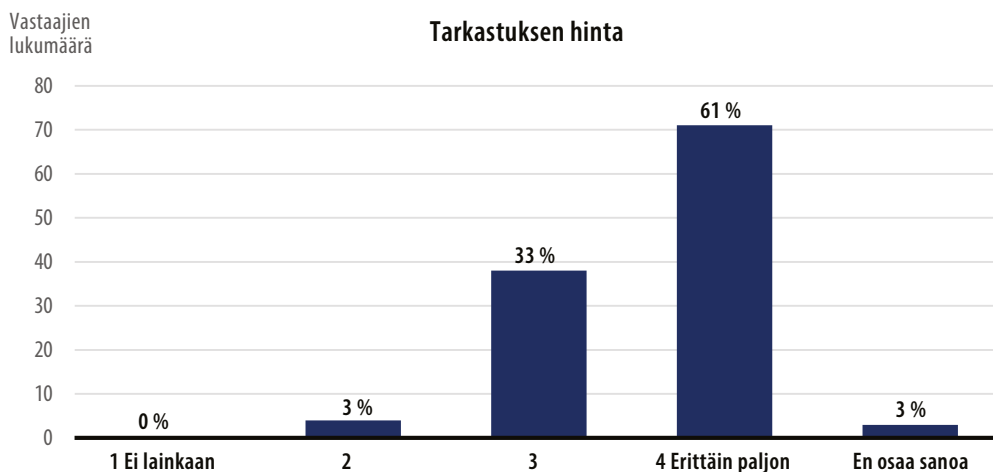
Kysymys: Arvioi seuraavien tekijöiden merkittävyyttä yleensä tarkastusyhteisöjen valinnassa. Seuraavat tekijät vaikuttavat positiivisesti valintapäätöksen kunnassamme.

Kysymyksessä kysyttiin käsitystä kilpailutukseen vaikuttavista tekijöistä kunnassa asteikolla 1–4 (ei lainkaan, jonkin verran, melko paljon ja erittäin paljon). Ensimmäinen koski tarkastuksen hintaa.

Kuvio 16. Tarkastuslautakunnan puheenjohtajien vastaukset hintatekijään



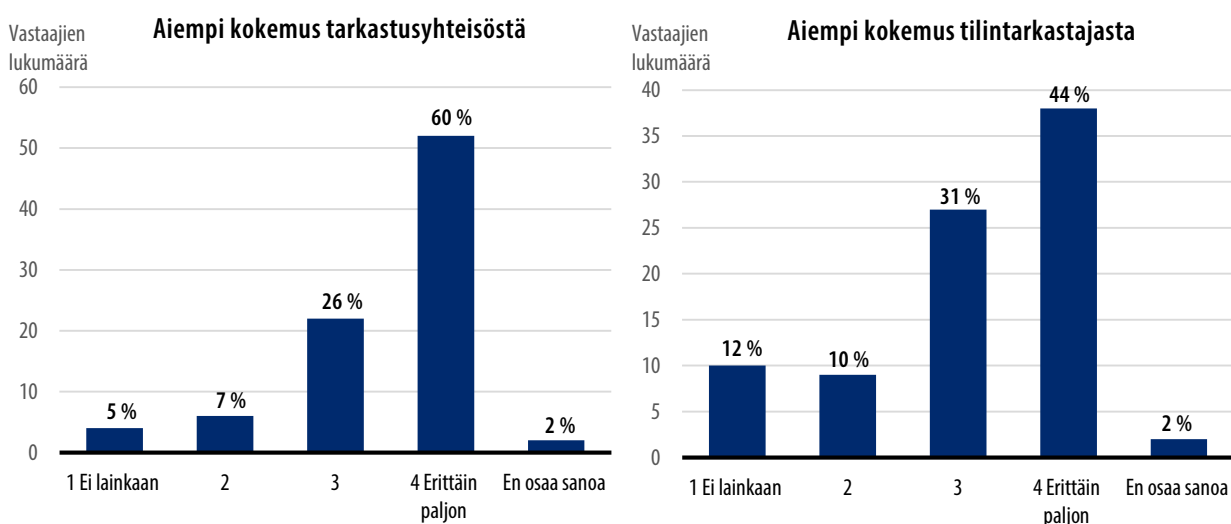
Kuvio 17. Talusjohtajien vastaukset hintatekijään



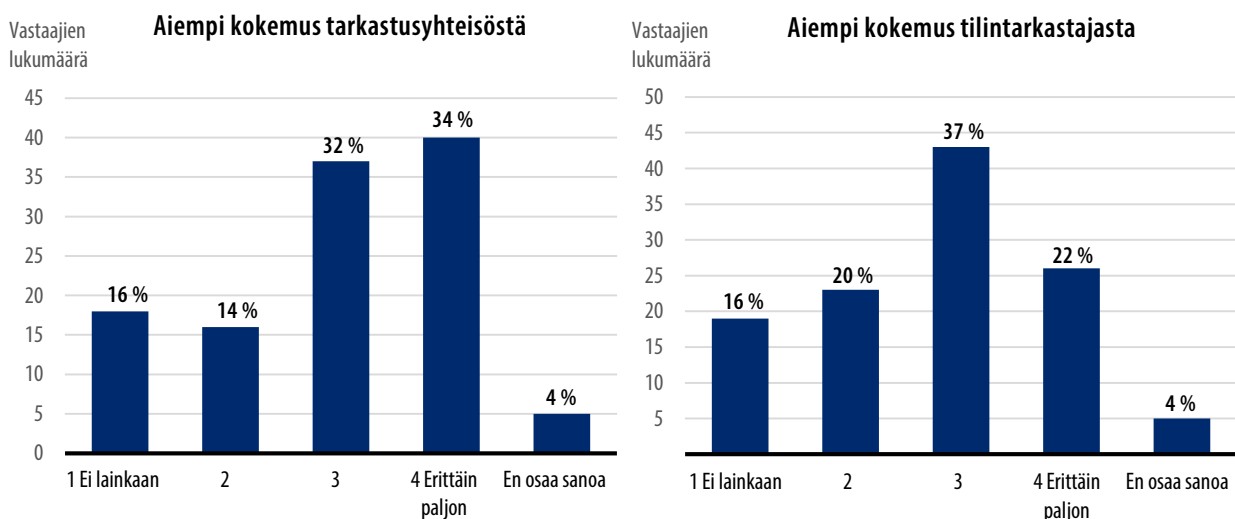
Puheenjohtajista 36% vastasi hinnan vaikuttavan kilpailutuksessa ja tilintarkastusyhteisön valinnassa erittäin paljon ja 50% melko paljon. Talousjohtajat painottavat – todennäköisesti kukkaron vartijan roolinsa mukaisesti – puheenjohtajia enemmän hintaa. Talousjohtajista 61% vastasi, että tarkastuksen hinnalla on erittäin paljon vaikutusta tilintarkastusyhteisön valintaan ja 33%:n mielestä melko paljon.

Seuraava kysymys koski aiemman tarkastusyhteisöä ja tilintarkastajaa koskevan kokemuksen merkitystä.

Kuvio 18. Tarkastuslautakunnan puheenjohtajien vastaukset kokemustekijöihin



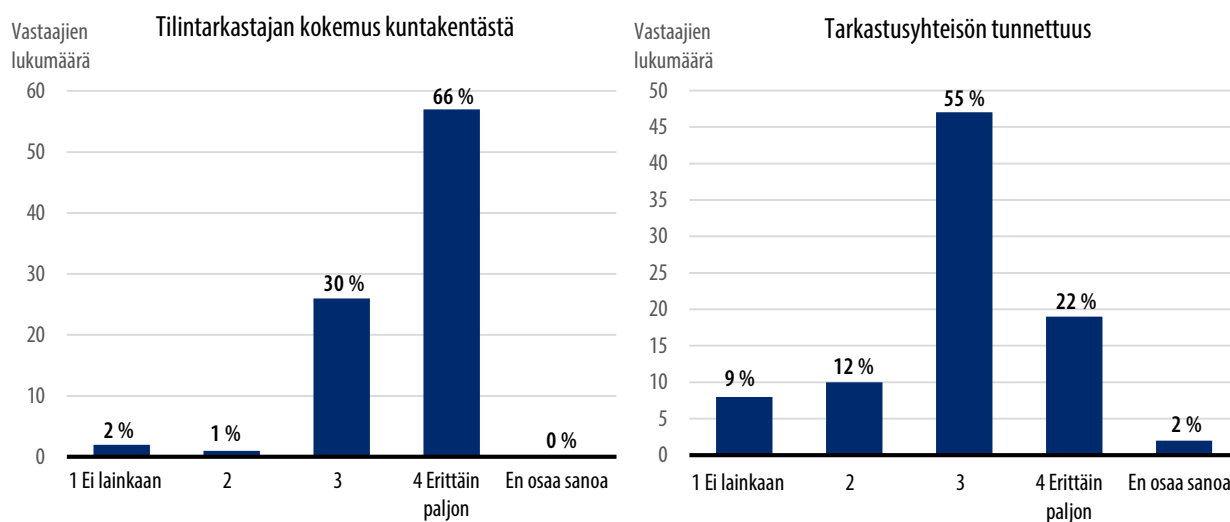
Kuvio 19. Talousjohtajien vastaukset kokemustekijöihin

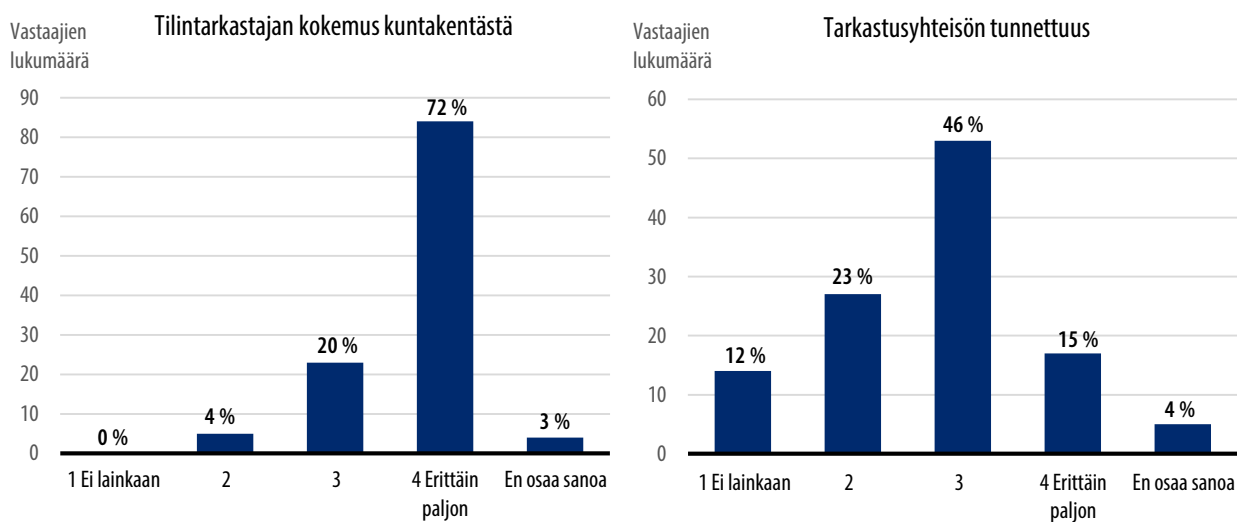


Suurin osa puheenjohtajista oli sitä mieltä, että aiempi kokemus tilintarkastajasta ja tilintarkastusyhteisöstä vaikuttaa positiivisesti tilintarkastusyhteisön valintaan. *Nämä kriteerit tarkastusyhteisön valintapäätöksenteossa voi olla ongelmallinen hankintalainsäädännön mukaan.* Hankintalainsäädännön mukaan tarjouksen laatua ei voida arvioida yleisesti tarjoajaan liittyvillä tekijöillä, kuten tarjoavan yrityksen referenssien lukumäärällä. Talousjohtajien mielestä aiempi kokemus tarkastusyhteisöstä ja tilintarkastajasta vaikutti myös positiivisesti tarkastusyhteisön, mutta ei niin voimakkaasti kuin tarkastuslautakuntien puheenjohtajien mielestä.

Seuraava kysymys koski tekijöiden tilintarkastajan kokemusta kuntakentästä ja tarkastusyhteisön tunnettuuden vaikutuksia valintapäätökseen.

Kuvio 20. Tarkastuslautakunnan puheenjohtajien vastaukset tilintarkastajan kokemukseen ja tarkastusyhteisön tunnettuisuuteen

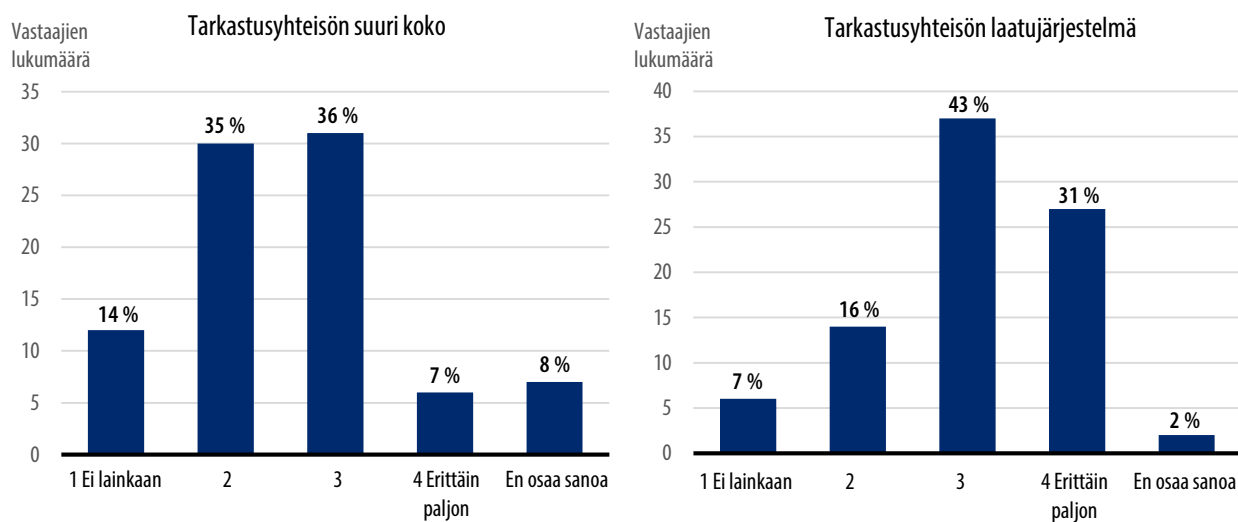
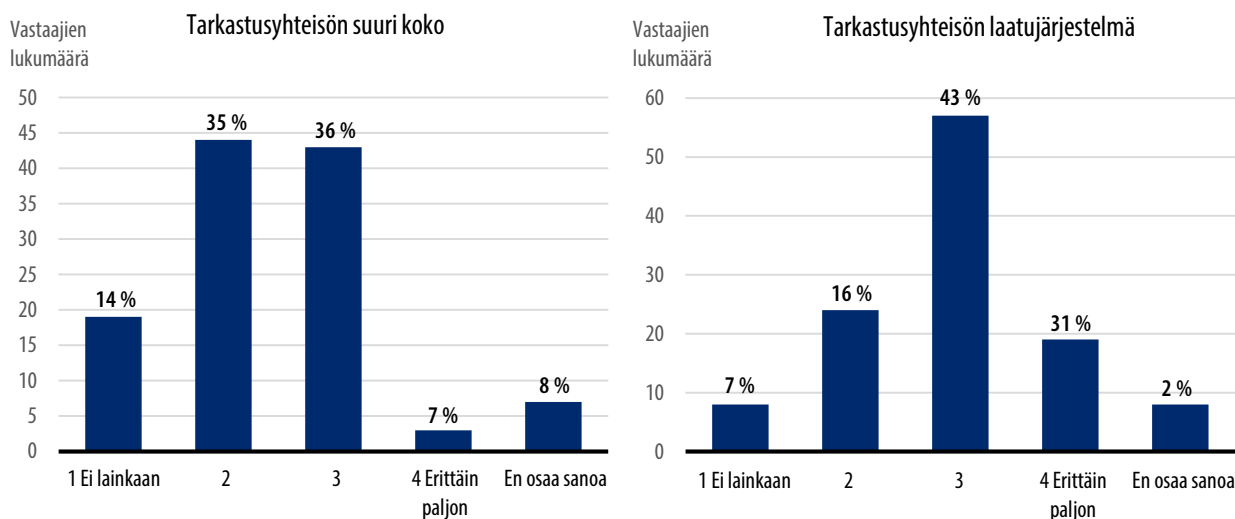


Kuvio 21. Talousjohtajien vastaukset tilintarkastajan kokemukseen ja tarkastusyhteisön tunnettisuuteen

Tarkastuslautakuntien puheenjohtajien mielestä tilintarkastajan kokemus kuntakentästä vaikuttaa vastaajien mukaan positiivisesti tilintarkastajan valintaan. Tilintarkastusyhteisön tunnettuudella oli vastaajista jonkun verran vähemmän voimakas vaikutus tilintarkastusyhteisön valintaan.²⁶ Talousjohtajien vastaukset eivät eronneet merkittävästi puheenjohtajien vastauksista. *Hankintalainsäädännön mukaan tarkastusyhteisön tunnettuus ei ole validi valintakriteeri.*

Seuraava kysymys koski tekijöiden tilintarkastusyhteisön koon ja laatu järjestelmän vaikutuksia valintapäätökseen.

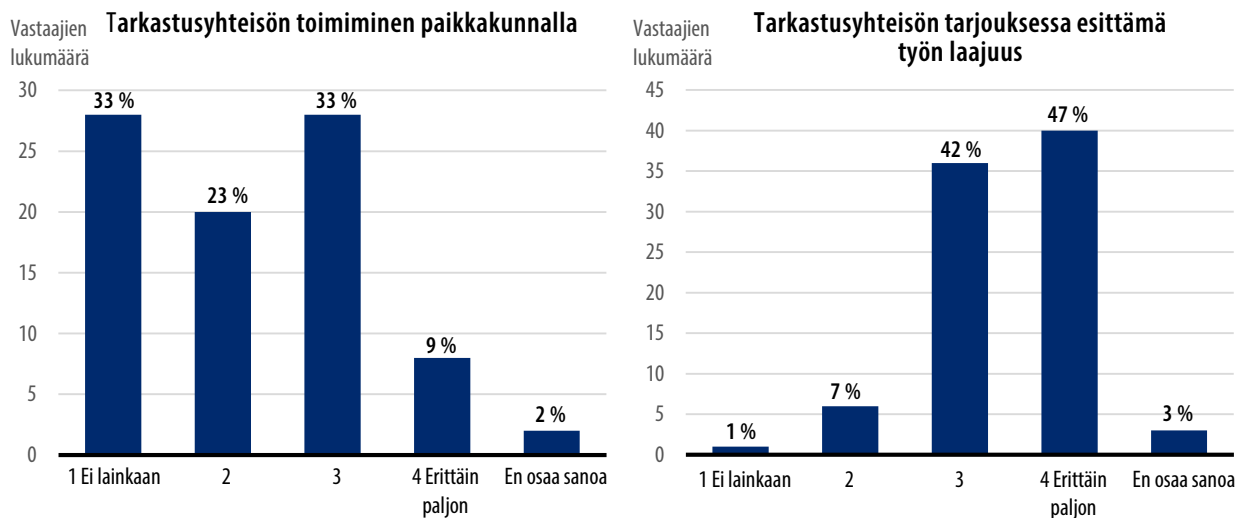
²⁶ Kansainvälisen tutkimuksen yrityksen mainetekijät toisin kuin markkinan kilpailullisuuden puute antavat mahdollisuuden hintapremioon kunnallisessa tilintarkastuksessa (Bandyopadhyay & Kao, 2001).

Kuvio 22. Tarkastuslautakunnan puheenjohtajien vastaukset tarkastusyhteisön kokoon ja laatujärjestelmään**Kuvio 23.** Talousjohtajien vastaukset tarkastusyhteisön kokoon ja laatujärjestelmään

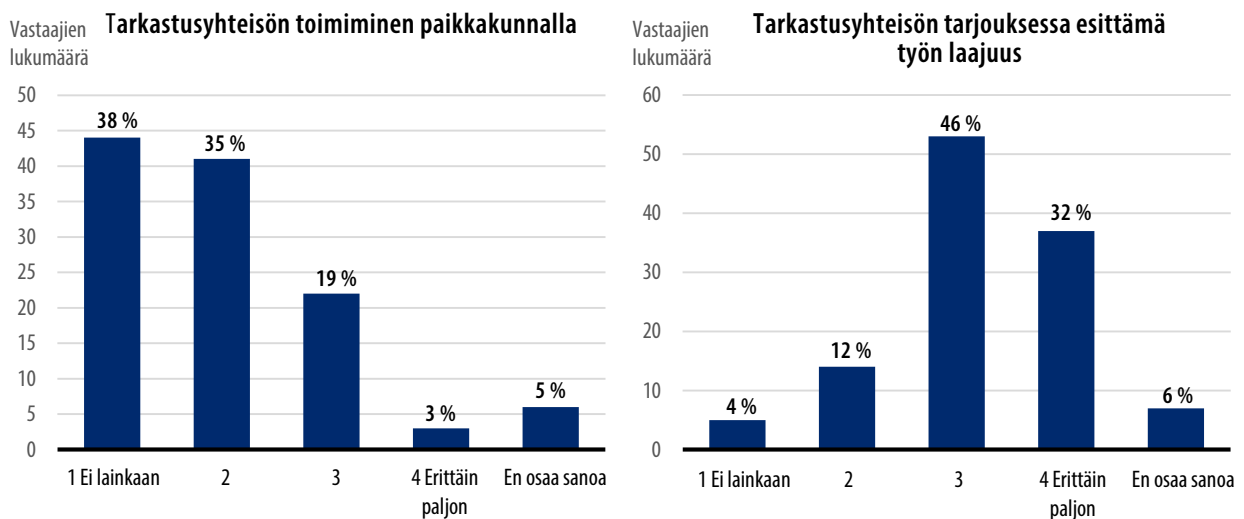
Tarkastuslautakuntien puheenjohtajista 43 % arvioi tarkastusyhteisön suuren koon vaikuttavan tilintarkastusyhteisön valintaan jonkun verran tai erittäin paljon. Vastaajista lähes kaikki olivat sitä mieltä, että tarkastusyhteisön laatujärjestelmä vaikuttaa tilintarkastusyhteisön valintaan erittäin paljon tai melko paljon. Talousjohtajien vastaukset eivät merkittävästi eronneet puheenjohtajien vastausjakaumasta muuta kuin siltä osin, että he painottivat suhteellisesti vähemmän tarkastusyhteisön laatujärjestelmän merkitystä. *Molemmat edellä mainitut tekijät eivät ole hankintalain mukaan valideja valintakriteerejä.*

Seuraavat kaksi kysymystä koskivat tarkastusyhteisön toimimista paikkakunnalla ja tarkastusyhteisön tarjouksessa esittämää työn laajuutta.

Kuvio 24. Tarkastuslautakunnan puheenjohtajien vastaukset paikkakunnalla toimiminen ja tarjouksessa esitetty työn laajuutta.



Kuvio 25. Talousjohtajien vastaukset paikkakunnalla toimiminen ja tarjouksessa esitetty työn laajuutta.



Tarkastuslautakuntien puheenjohtajista yli puolet arvioi, ettei tarkastusyhteisön toimiminen paikkakunnalla vaikuta merkittävästi tilintarkastusyhteisön valintaan. Sen sijaan

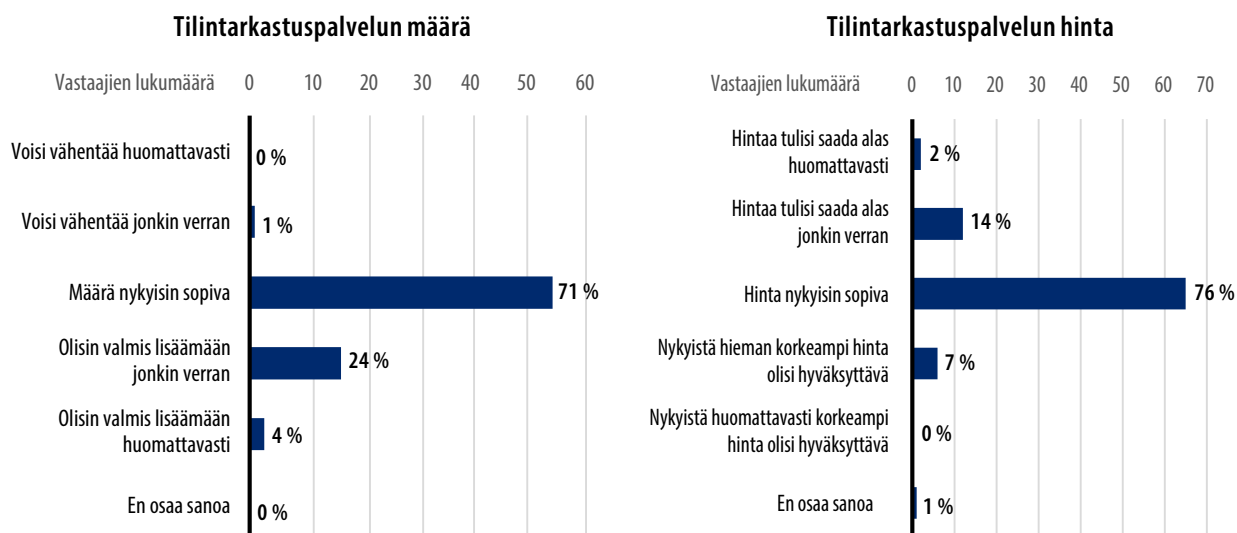
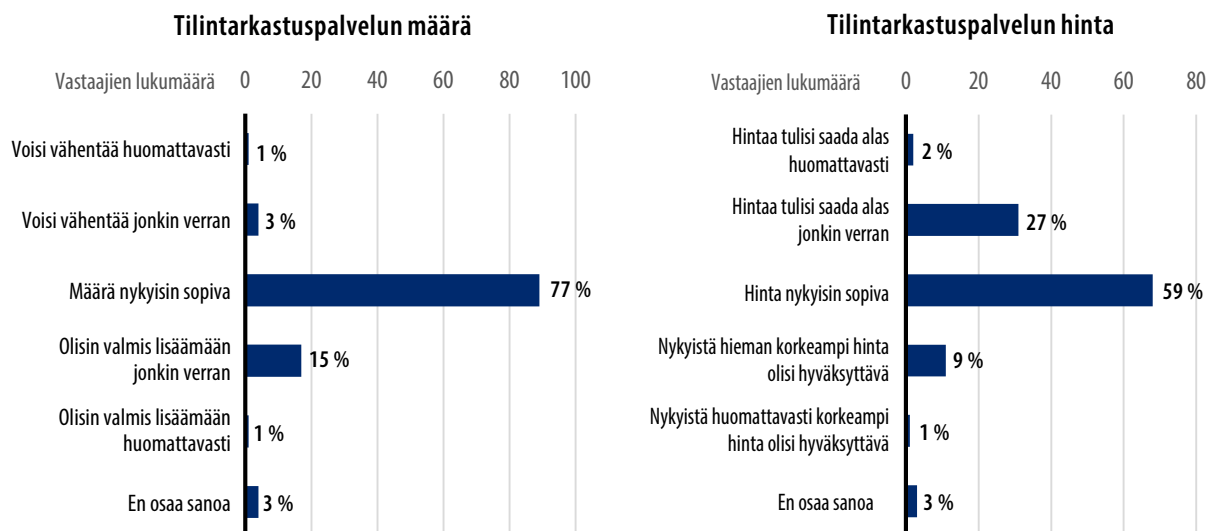
puheenjohtajista suuri enemmistö (89 %) arvioi, että tarkastusyhteisön tarjouksessa esittämä työn laajuus vaikuttaa erittäin tai melko paljon tilintarkastusyhteisön valintaan. Tässä kysymyksessä ei kysytty laajuuden ”suuntaa”, eli sitä onko vähäinen tarkastuspäivien vai suuri tarkastuspäivien määrä valintaan positiivisesti vai negatiivisesti vaikuttava tekijä. Talousjohtajien vastaukset olivat jakaumaltaan samantyyppiset.

Yhteenvedona voidaan todeta, että kyselyn mukaan *tilintarkastajan valintaan positiivisimmin vaikuttivat hintatekijä, tilintarkastajan kokemus kuntakentästä, aiempi kokemus tarkastusyhteisöstä ja laatujärjestelmän olemassaolo sekä tarjotun työn laajuustekijä*. Vähiten positiivisia vaikutuksia oli tarkastusyhteisön toimimisella paikkakunnalla ja tarkastusyhteisön suurella koolla. Samansuuntaisia tuloksia saatiin 2000-luvun alun kuntatilintarkastusta koskevassa kyselyssä (Martikainen ym., 2002).

Lisäksi vastaajat saivat tuoda esille muita tilintarkastajan valintaan vaikuttavia seikkoja. Vastaajista 23 täydensi vastaustaan avoimella vastauksella liittyen tarkastusyhteisön valinnan kannalta merkittäviin tekijöihin. Vastauksista 12 liittyi tilintarkastajalta toivottuun osaamiseen tai toiveisiin tilintarkastajan toimintaa kohtaan. Useissa vastauksissa tuli esille toive tilintarkastajan yhteistyöstä tarkastuslautakunnan ja kunta-asiakkaan kanssa. Lisäksi vastaajat toivoivat tilintarkastajan neuvoja ja konsultointia. Seitsemässä vastauksessa vastaajat toivat esille suoraan kilpailutukseen liittyviä seikkoja, pääosin vastaajat kokivat, että kilpailutuksessa valittiin kokonaisuutena parhaiten pärjännyt. Yhdessä vastauksessa tuli kuitenkin ilmi, että vastaajan mielestä olisi ainakin hyvin vaikeaa olla valitsematta halvinta tarjousta. Vastauksissa valintaan vaikuttavina tekijöinä esille tulivat myös arviot tarkastuspäivien määrästä, sekä lisäpalveluiden hinta ja laatu. Vastaajista kolme vastasi, että tarjouksia tuli vain yksi.

Kysymys: Mikä on oma käsityksesi lakisääteisen tilintarkastuksen kilpailutuksen toimivuudesta omassa kunnassasi/kuntayhtymässäsi suhteessa alla mainittuihin seikkoihin?

Seuraavissa kysymyksissä kartoitettiin vastaajien mielipiteitä tilintarkastuspalveluiden nykyiseen määrään sekä hintaan.

Kuvio 26. Tarkastuslautakunnan puheenjohtajien vastaukset määrä- ja hintatekijään**Kuvio 27.** Talousjohtajien vastaukset määrä- ja hintatekijään

Tarkastuslautakuntien puheenjohtajista suurin osa on sitä mieltä, että tilintarkastuspalveluiden määrä on nykyisin sopiva (71%) tai olisivat valmiita lisäämään tilintarkastuspalveluiden määrää jonkin verran (24%). Suurin osa piti tilintarkastuspalveluiden hintatasoa sopivana (76%). *Tarkastuslautakuntien vastausten perusteella voidaan todeta, että tilintarkastuksen järjestämisestä vastaavissa tarkastuslautakunnissa on halukkuutta määrän lisäämiseen mutta ei niinkään hintatason tarkistamiseen ylöspäin.*

Suurin osa talousjohtajista piti tarkastuspalveluiden hintaa ja määrää nykyisin sopivana. Talousjohtajista kuitenkin 15% olisi valmis lisäämään määrää jonkin verran. Talousjohtajista 59% oli sitä mieltä, että tilintarkastuspalveluiden hinta on nykyisin sopiva. Kuitenkin 27% vastaajista oli vastannut, että tilintarkastuspalveluiden hintaa tulisi saada alas jonkun verran

Kysymys: Kun valintaperusteena on kokonaistaloudellinen edullisuus, mikä on mielestäsi paras painotus?

Kysymyksessä numero neljä selvitettiin, miten vastaajat määrittelevät kokonaistaloudellisen edullisuuden hinnan ja laadun painoarvon.

Taulukko 8. Kun valintaperusteena on kokonaistaloudellinen edullisuus, mikä on mielestäsi paras painotus?

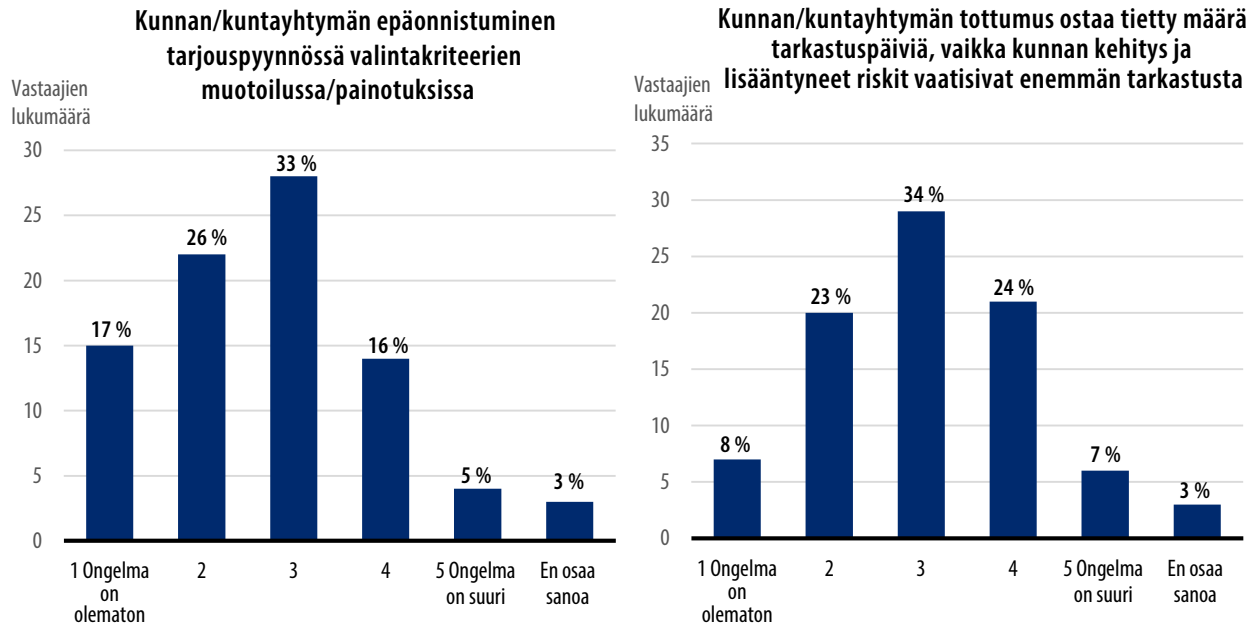
	Hinnan painoarvo	Laatukriteerin painoarvo
Tarkastuslautakunnan puheenjohtajien painotus keskimäärin	48 %	52 %
Talousjohtajien painotus keskimäärin	55 %	45 %

Hinnan ja laatukriteereiden painoarvo jakautui vastaajien mielestä tasaisesti, kun valintaperusteena on kokonaistaloudellinen edullisuus. Vastaajaryhmien erot eivät olleet merkittäviä.

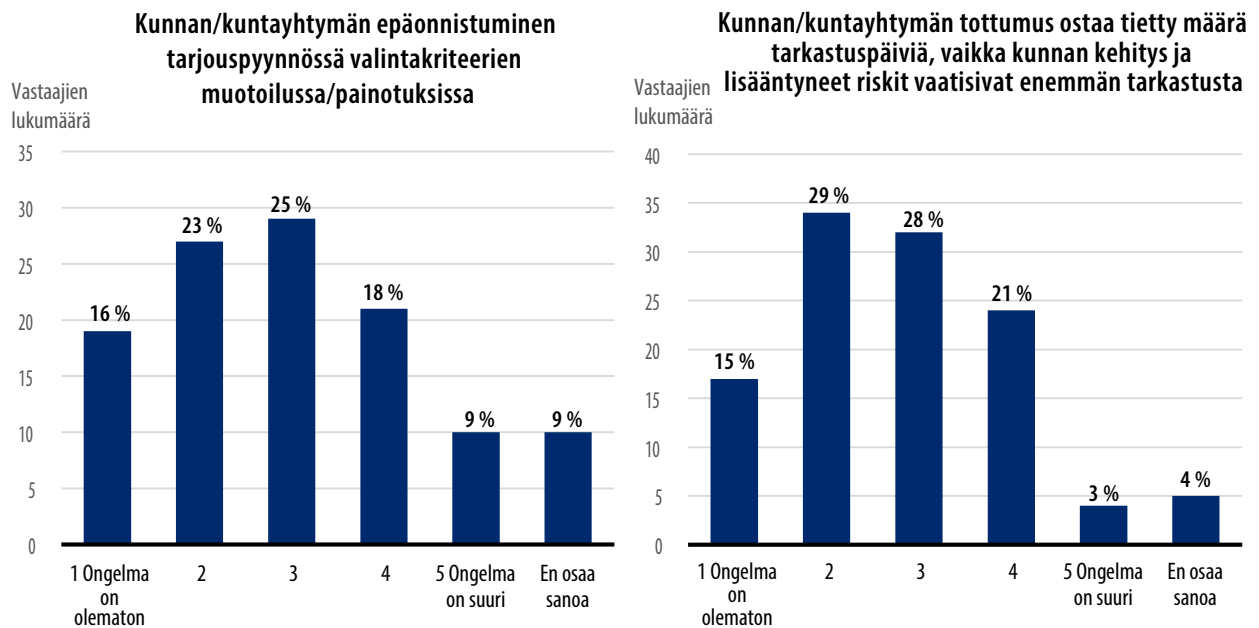
Kysymys: Mitä ongelmia näet nykyisessä lakisääteisen tilintarkastuksen kilpailutuksessa ja hankinnan toteutuksessa?

Seuraavissa kysymyksissä kysyttiin lakisääteisen tilintarkastuksen kilpailutukseen liittyvistä ongelmista.

Kuvio 28. Tarkastuslautakunnan puheenjohtajien vastaukset kilpailutukseen ja hankintaan



Kuvio 29. Talusjohtajien vastaukset kilpailutukseen ja hankintaan

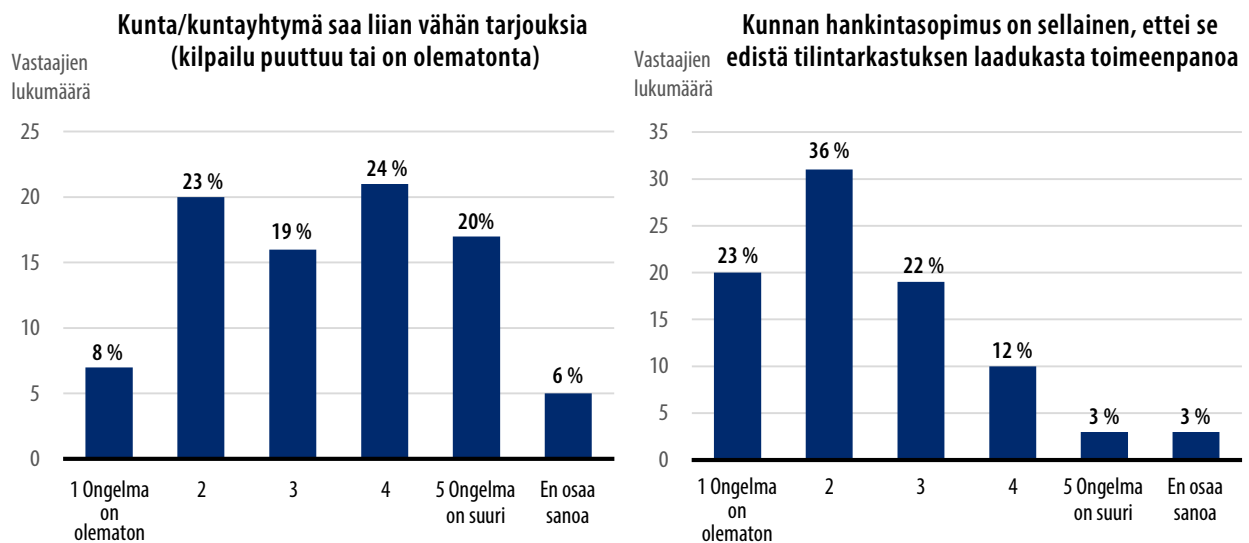


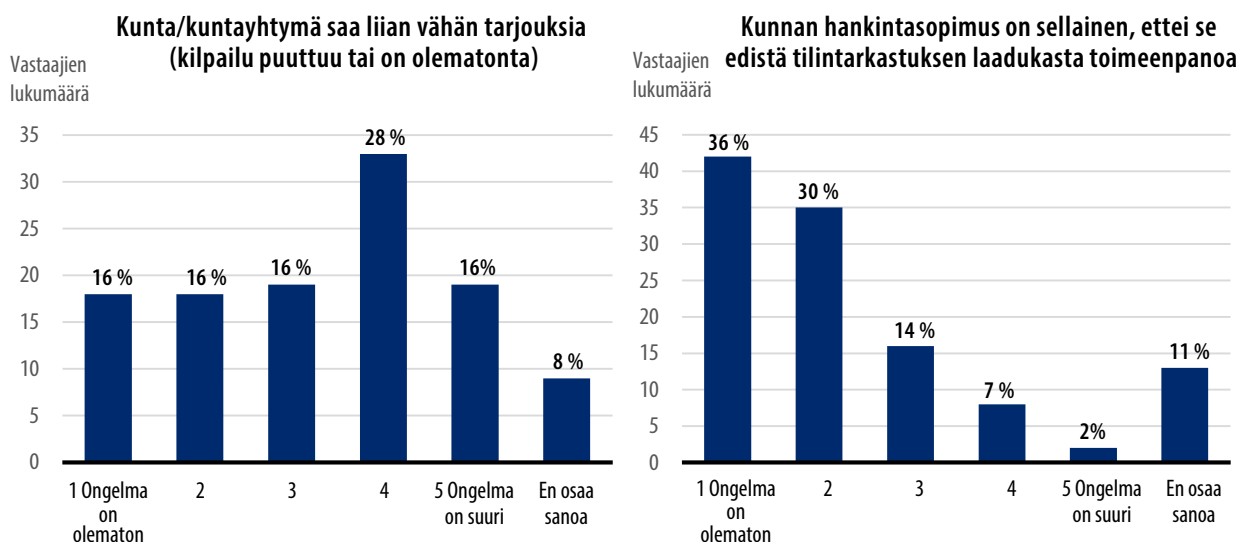
Vastaukset jakautuivat asteikolla 1-5 melko tasaisesti, mutta huomionarvoista on, että epäonnistumista (ongelmaa suurena tai melko suurena) tarjouspyynnöissä näki joko viidesosa tai neljäsosa vastaajista. Tämä tulos vahvistaa myös tarjouksien asiakirja-analyysin tuloksia.

Toinen väittämä koski tottumusta ostaa tietty määrä tarkastuspäiviä riippumatta kunnan tai kuntayhtymän kehityksestä ja mahdollisesti lisääntyneistä riskeistä. Vastaajista vastaajaryhmittäin joko vajaa kolmasosa tai neljäsosa näki seikan osalta ongelmia (piti ongelmaa suurena tai kohtalaisena).

Seuraavat väittämät koskivat kunnan tai kuntayhtymän saamien tarjousten määrää ja toisaalta hankintasopimusta.

Kuvio 30. Tarkastuslautakunnan puheenjohtajien vastaukset tarjousten määrään ja hankintasopimukseen

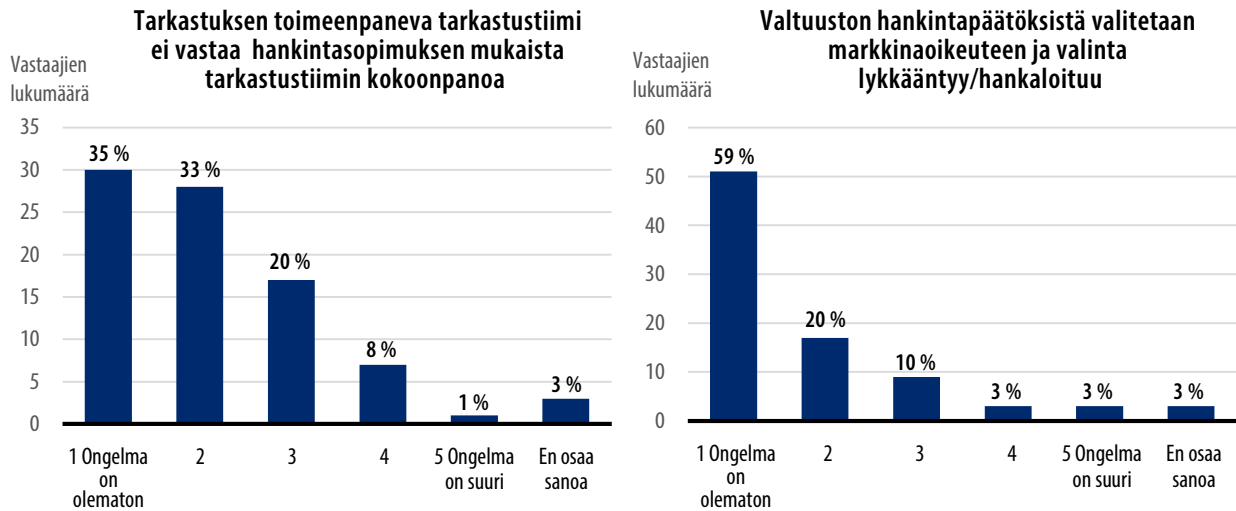


Kuvio 31. Talousjohtajien vastaukset tarjousten määrään ja hankintasopimukseen

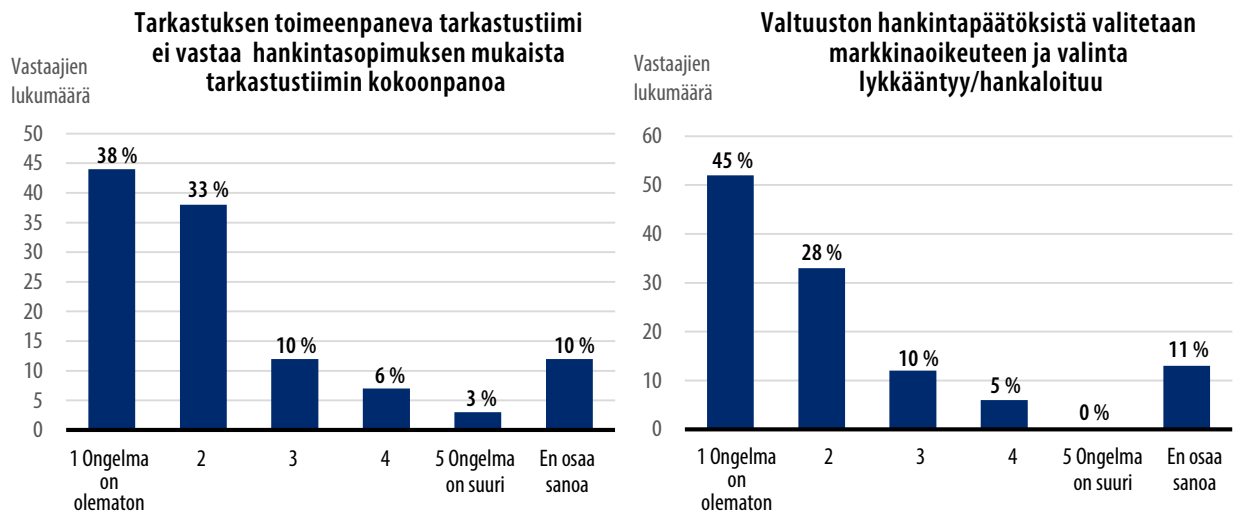
Sekä tarkastuslautakuntien puheenjohtajista että talousjohtajista vajaa puolet olin sitä mieltä, että tarjousten vähäisyys oli suuri tai kohtalainen ongelma. Valtaosa tarkastuslautakuntien puheenjohtajista ja talousjohtajista ei toisaalta näe kunnan hankintasopimusta sellaiseksi, että se vaikeuttaisi tilintarkastuksen laadukasta toimeenpanoa. Tämä viimeksi mainittu tulos eroaa JHT-kyselyn ja tilintarkastusyhteisöjen haastattelujen tuloksista, jossa hankintakäytänteissä nähtiin selviä ongelmia.

Seuraavat kaksi kysymystä koskivat tarkastustiimin ja hankintasopimuksen ristiriidattomuutta sekä tilintarkastuksen hankintapäätöksestä valittamisen yleisyyttä.

Kuvio 32. Tarkastuslautakunnan puheenjohtajien vastaukset tarkastustiimiin ja valitusoikeuden käyttöön



Kuvio 33. Talousjohtajien vastaukset tarkastustiimiin ja valitusoikeuden käyttöön



Tarkastuslautakuntien puheenjohtajat eivät tunnista sellaista ongelmaa, että tarkastuksen toimeenpaneva tarkastustiimi ei vastaisi hankintasopimuksen mukaista tarkastustiimin kokoonpanoa. Myöskään sellaista ongelmaa ei pääosin kohdattu, että valtuuston hankintapäätöksestä valitettaisiin ja tilintarkastajan valinta siksi hankaloituisi. Talousjohtajista vastausjakauma ei eronnut mainittavasti puheenjohtajien vastausjakaumasta.

Yhteenvedona voidaan todeta, että kilpailutuksen tai hankinnan toteuttamisessa suurimpana ongelmana nähtiin vähäinen tai olematon kilpailu eli kunta tai kuntayhtymä saa liian vähän tarjouksia. Ongelmia nähtiin vähän siinä, että tarkastustiimi ei vastaisi alkuperäistä hankintasopimusta tai valtuuston hankintapäätökset lykkääntyisivät valitusten vuoksi.

Vastaajat saivat halutessaan tuoda esille myös muita lakisääteisen tilintarkastuksen kilpailutuksessa näkemiään ongelmia avoimella vastauksella. Vastauksissa tuli esille esimerkiksi, ettei haluttua tilintarkastusyhteisöä ole mahdollisuus valita kriteerien vuoksi ja että tilintarkastusyhteisöt tekevät tarjoukset edullisiksi, jolloin lisäpalveluiden myynti saa suuremman merkityksen. Lisäksi esille tuli tarkastustoimen vähäinen arvostus ja luottamushenkilöiden vähäinen tietämys sekä tarkastustoimen tehtävistä että taloudesta, yhden vastaajan mukaan ongelmaksi olivat nousseet myös tilintarkastusyhteisön resurssien ohentuminen niin, että tarkastustoimeksianto oli siirretty toisen yhteisön hoidettavaksi. Vastaajista kaksi toi esille, että käytännössä kilpailuttaminen muilla kuin hintatekijöillä on hyvin vaikeaa. Erityisesti suurien tilintarkastusyhteisöjen kohdalla laadun pisteyttäminen nähtiin hankalana. Vastauksissa tuli myös esille tilintarkastajan hyvin suuri työmäärä, jolloin yhteydenpito tilintarkastuskohteeseen heikkenee. Yhdessä vastauksessa tuotiin myös esille tarkastuslautakunnan kanssa työskentelyn haastavuus, sillä luottamushenkilöiden kokemus ja osaaminen vaihtelevat ja lautakunta kaipaa asiantuntijaa työskentelyn tueksi.

Kysymys: Kuinka itse haluaisit painottaa lakisääteisen tilintarkastuksen (kuntalain 123 §:n mukaiset tilintarkastajan tehtävät), jotta lähtökohdat tilintarkastuksen toimivuudelle ja laadulle olisivat optimaaliset?

Kuudennessa kysymyksessä selvitettiin, miten tarkastuslautakuntien puheenjohtajat painottaisivat määriteltyjä laatutekijöitä lakisääteisen tilintarkastuksen valinnassa, jotta lähtökohdat tilintarkastuksen toimivuudelle ja laadulle olisivat optimaaliset. Kysymyksessä esitetyt laatutekijät olivat tarkastuksen laajuus, vastuunalaisiksi nimettyjen tarkastajien laatu, tarkastustiimin laatu ja tarkastusyhteisön laatu.

Taulukko 9. Kuinka vastaaja haluaisi painottaa lakisääteisen tilintarkastuksen valinnassa laatutekijöitä, jotta lähtökohdat tilintarkastuksen toimivuudelle ja laadulle olisivat optimaaliset.

	Tarkastuslautakunnan puheenjohtajat	Talousjohtajat
Tarkastuksen laajuus	31 %	29 %
Vastuunalaisiksi nimettyjen tarkastajien laatu	29 %	32 %
Tarkastustiimin laatu	23 %	23 %
Tarkastusyhteisön laatu	17 %	16

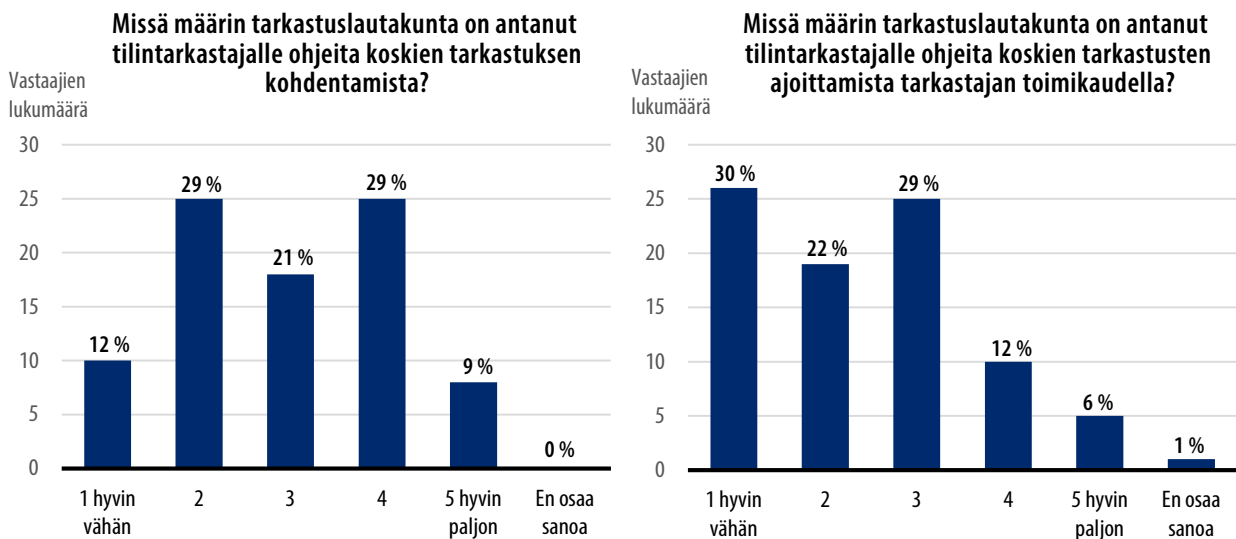
Tilintarkastajaa valitessa laatutekijöiden painoarvo jakautui vastauksissa melko tasaisesti. *Tärkeimpinä laatutekijöinä puheenjohtajat arvioivat tarkastuksen laajuuden ja vastuunalaisiksi nimettyjen tarkastajien laadun, jotta lähtökohdat tilintarkastuksen toimivuudelle ja laadulle olisivat optimaaliset.* Talousjohtajien vastausjakauma ei eronnut mainittavasti puheenjohtajien vastausjakaumasta.

Tarkastusprosessia tarkastuksen sopimuskaudella koskevat kysymykset

Kysymys: Missä määrin tarkastuslautakunta on antanut kunnan tilintarkastajalle kuntalain (410/2015) (123 §) mahdollistamia ohjeita kuluvalle lautakunnan toimikaudella?

Tilintarkastajalle ohjeistusta koskevat kysymykset annettiin vain tarkastuslautakuntien puheenjohtajille. Seuraavat kysymykset koskivat ohjeiden määrää koskien tarkastuksen kohdentamista ja ajoittamista.

Kuvio 34. Tilintarkastajille annettujen ohjeiden määrä tilintarkastuksen kohdentamisen ja ajoittamisen suhteen

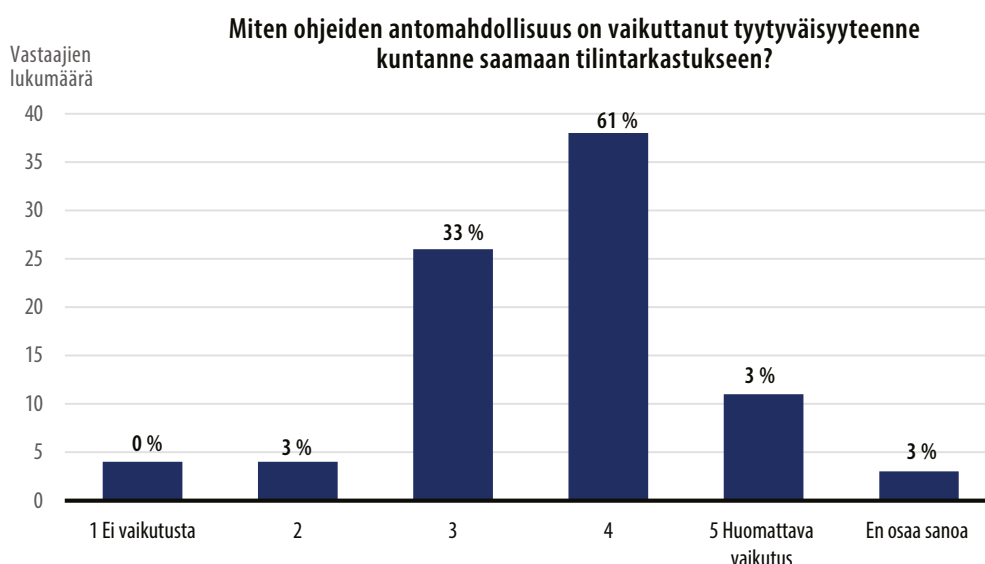


Tarkastuslautakunnat antavat melko vähän ohjeita tilintarkastajalle tarkastuksen kohdentamisen tai ajoittamisen suhteen. *Ohjeita kuitenkin annetaan, mikä tarkoittaa, että tämän mahdollistava kuntalain pykälä on tärkeä ja käytäntöä ohjaava. Vastausten perusteella*

tarkastuslautakunta antaa tilintarkastajalle jonkin verran enemmän ohjeita tarkastuksen kohdentamisesta kuin tarkastuksen ajoittamisesta.

Vastaajista neljäsosa vastasi, että tarkastuslautakunta on antanut myös muita kuin tarkastuksen kohdentamiseen ja ajoittamiseen liittyviä ohjeita jonkin verran tai enemmän. Ohjeet liittyivät vastaajien mukaan yleisimmin tarkastukseen liittyviin yksityiskohtiin kuten tarkastuspäivien tai tarkastussuunnitelman tarkentamiseen. Lisäksi tarkastajan kanssa on saatettu käydä läpi esimerkiksi kuntakonsernin kokonaisuutta, ja tilintarkastaja on vierailut tarkastuslautakunnan kokouksissa.

Kuvio 35. Ohjeiden annon vaikutus tyytyväisyyteen tilintarkastuspalveluiden suhteen



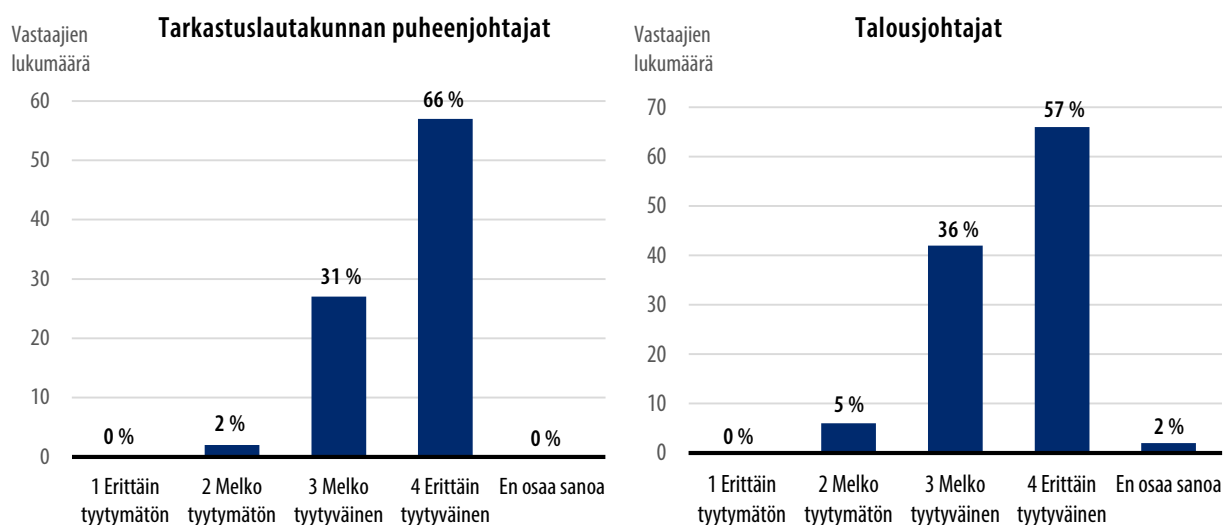
Vastaajista 57 % oli sitä mieltä, että ohjeiden antomahdollisuudella on joko huomattavasti tai jonkun verran vaikutusta kunnan tyytyväisyyteen tilintarkastuspalveluihin. Vastaajista 13 % vastasi, että ohjeiden antomahdollisuudella on huomattava vaikutus tyytyväisyyteen kunnan saamiin tilintarkastuspalveluihin. Vastaajista vain kymmenesosa koki, ettei ohjeiden annolla ole vaikutusta tyytyväisyyteen tai vaikutus on hyvin vähäinen.

Kysymys: Tyytyväisyys tarkastusyhteisöltä/tilintarkastajalta ostettuihin palveluihin vuonna 2019. Miten tyytyväinen kuntanne on tarjottujen tarkastuspalveluiden sisältöön?

Kysymyksessä yhdeksän kartoitettiin vastaajien tyytyväisyyttä niin lakisääteeseen tilintarkastukseen kuin muihin tilintarkastusyhteisöjen tarjoamiin neuvonta- ja

konsultointipalveluihin. Palveluista ainoastaan lakisääteinen tilintarkastus on kunnalle pakollista, eikä kunta ole välttämättä käyttänyt muita tilintarkastusyhteisön tarjoamia palveluita.

Kuvio 36. Tarkastuslautakunnan puheenjohtajien ja talousjohtajien tyytyväisyys lakisääteisen tilintarkastuksen palveluun



Vastaajat olivat pääosin erittäin tyytyväisiä lakisääteiseen tilintarkastukseen. Yksikään vastaaja ei vastannut olevansa erittäin tyytymätön, ja 2 % - 5 % vastaajista olivat melko tyytymättömiä lakisääteiseen tilintarkastuspalveluun.

Erilaisten neuvonta- ja konsultointipalveluiden osalta useat vastaajat valitsivat vaihtoehdon *En osaa sanoa*. Vastausvaihtoehto saattaa kertoa, ettei tilintarkastuslautakuntien puheenjohtajille ole kokemusta muiden neuvonta- ja konsultointipalveluiden sisällöstä tarpeeksi voidakseen arvioida, miten tyytyväisiä niihin ollaan kunnassa. Se voi myös kertoa, ettei joko vastaajalla tai kunnalla ole kokemusta kyseisistä palveluista tai niiden sisällöstä. Ne, jotka vastasivat kysymyksiin, olivat pääosin erittäin tyytyväisiä tai melko tyytyväisiä paitsi saamiinsa lautakunnan valmistelu- ja sihteeripalveluihin kuin sisäisen tarkastuksen palveluihin, riskienhallintaneuvontaan, yhtiö- ja organisaatorakenteen muutospalveluihin ja kuntatalouden saneerauksen ja tasapainotuksen konsultointiin.

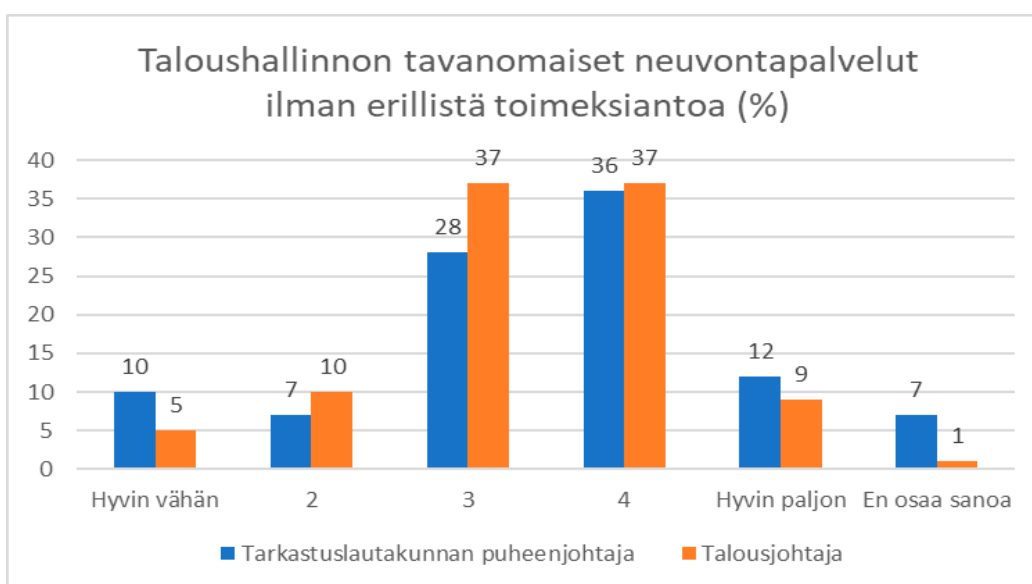
Vastaajilta, jotka vastasivat edellisiin vaihtoehtoihin olevansa joko erittäin tyytymättömiä tai melko tyytymättömiä pyydettiin tarkentamaan vastaustaan. Eniten tyytymättömyyttä aiheuttivat kuntatalouden saneerauksen- ja tasapainotuksen konsultointi, yhtiö- ja organisaatorakenteen muutospalvelut, riskienhallintaneuvonta sekä lautakunnan valmistelu ja

sihteeripalvelut. Vastaajat saivat myös halutessaan avata tyytymättömyyttään avoimessa tekstikentässä. Seitsemässä vastauksessa vastaaja toi esille seikkoja, jotka liittyivät palvelut suorittavan tarkastajan tai konsultin osaamiseen. Vastaajat kokivat, etteivät olleet saaneet sellaista osaamista, jota olivat palvelulta odottaneet. Vastauksista kymmenen liittyi tilintarkastajaan tai konsulttiin liittyviin ominaisuuksiin kuten osaamattomuuteen, liikaan kiireeseen tai huolimattomuuteen tehtävissä.

Kysymys: Missä määrin kuntanne saa varsinaiselta tilintarkastajalta neuvontapalvelua tarkastusprosessin aikana liittyen tavanomaisiin taloushallinnon kysymyksiin ilman erillistä toimeksiantoa?

Kysymyksessä kysyttiin kunnan saamista neuvontapalvelusta tilintarkastajalta ilman erillistä toimeksiantoa liittyen tavanomaisiin taloushallinnon kysymyksiin.

Kuvio 37. Tarkastuslautakuntien puheenjohtajien ja talousjohtajien vastaukset neuvontapalveluihin ilman erillistä toimeksiantoa.

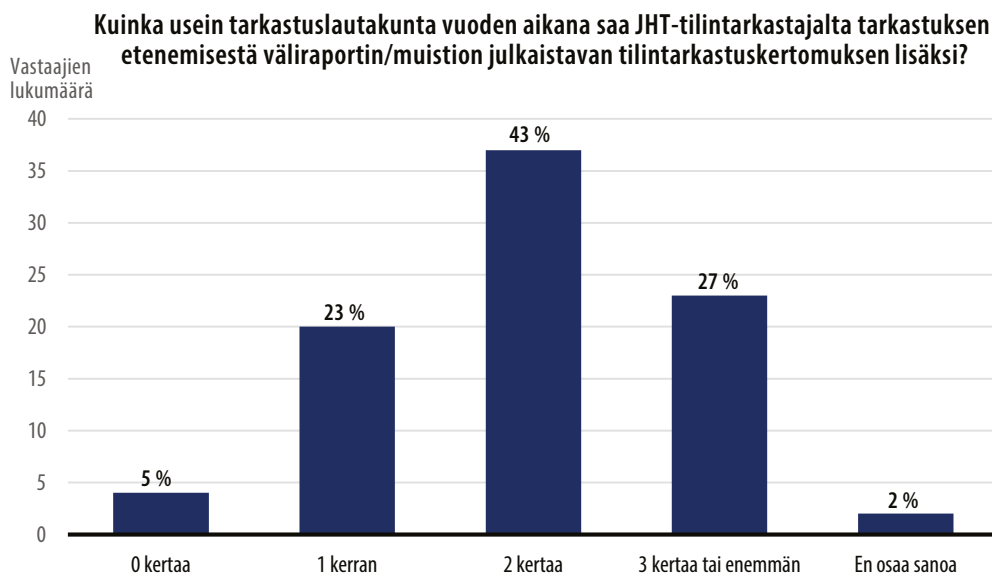


Vastaajista noin puolet arvioi saavansa varsinaiselta tilintarkastajalta paljon tai hyvin paljon neuvontapalvelua liittyen tavanomaisiin taloushallinnon kysymyksiin ilman erillistä toimeksiantoa.

Raportointia ja kehittämistä koskevat kysymykset

Kysymys: Kuinka usein tarkastuslautakunta vuoden aikana saa JHT-tilintarkastajalta tarkastuksen etenemisestä väliraportin/muistion julkaistavan tilintarkastuskertomuksen lisäksi?

Kuvio 38. Tarkastuslautakuntien puheenjohtajien vastaus väliraporttien ja muistioiden saamiseen

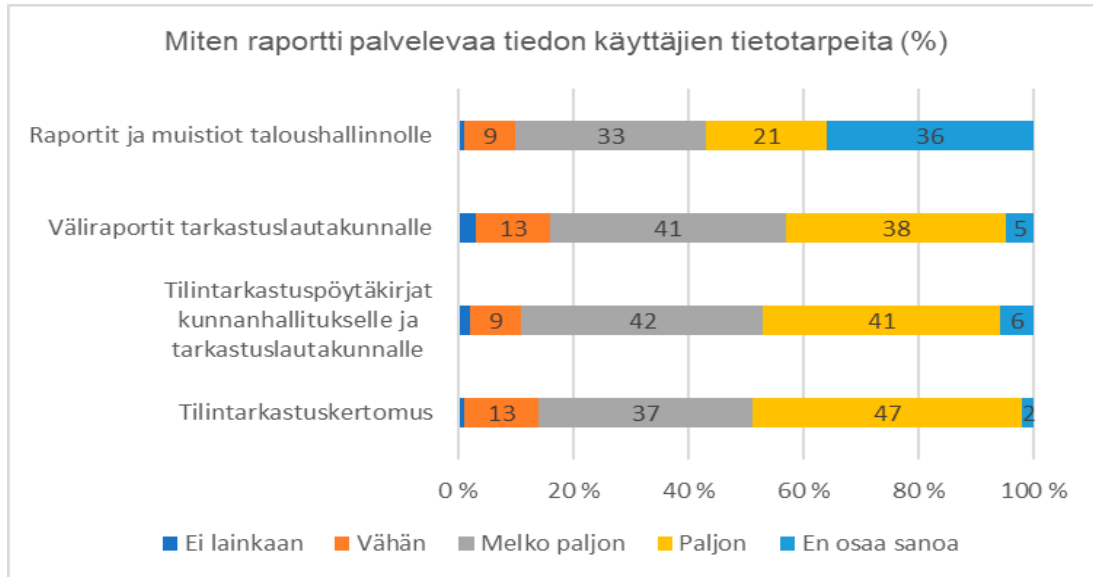


Kyselyn vastauksien mukaan suurin osa tarkastuslautakunnista saa väliraportin tilintarkastajilta 2 kertaa vuodessa (43%) tilintarkastuskertomuksen lisäksi.

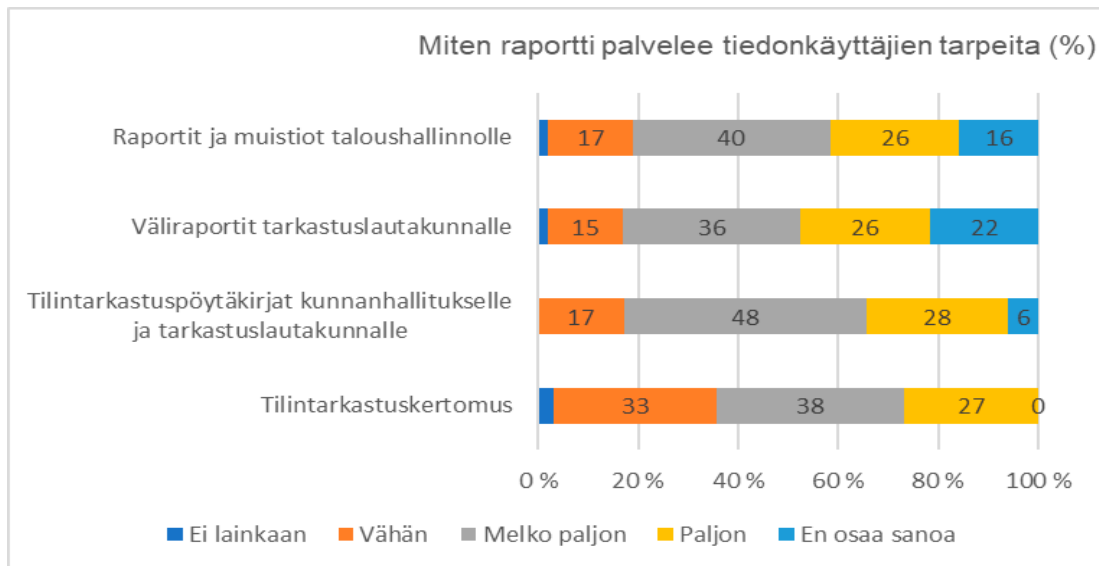
Kysymys: Miten näette raportoinnin sisällön palvelevan tiedon käyttäjien tietotarpeita ajatellen hallinnon tilivelvollisuutta sekä hallinnon, talouden ja toiminnan kehittämistä?

Kysymyksessä selvitettiin, miten vastaajat kokivat tilintarkastajan raportoinnin palvelevan tiedon käyttäjien tietotarpeita ajatellen hallinnon tilivelvollisuutta sekä hallinnon, talouden ja toiminnan kehittämistä. Kysymyksessä kysyttiin vastaajien mielipidettä tilintarkastuskertomuksen, tilintarkastuspöytäkirjan, väliraporttien ja taloushallinnolle annettujen raporttien ja muistioiden hyödyllisyydestä tiedon käyttäjän tietotarpeella.

Kuvio 39. Tarkastuslautakunnan puheenjohtajien vastaukset raporttien hyödyllisyyteen käyttäjien kannalta



Kuvio 40. Talusjohtajien vastaukset raporttien hyödyllisyyteen käyttäjien kannalta



Tarkastuslautakuntien puheenjohtajista valtaosa oli sitä mieltä, että erityisesti tilintarkastuskertomus palvelee tiedon käyttäjien tietotarpeita pääosin hyvin (paljon tai melko paljon). Talusjohtajistakin monet arvostavat tilintarkastuskertomuksen tiedon käyttöarvoa, mutta toisaalta talusjohtajista 36% arvioi tilintarkastuskertomuksien palvelevan

tiedonkäyttäjien tietotarpeita vähän tai ei lainkaan. Muut raportoinnin muodot saivat vähemmän kritiikkiä talousjohtajilta.

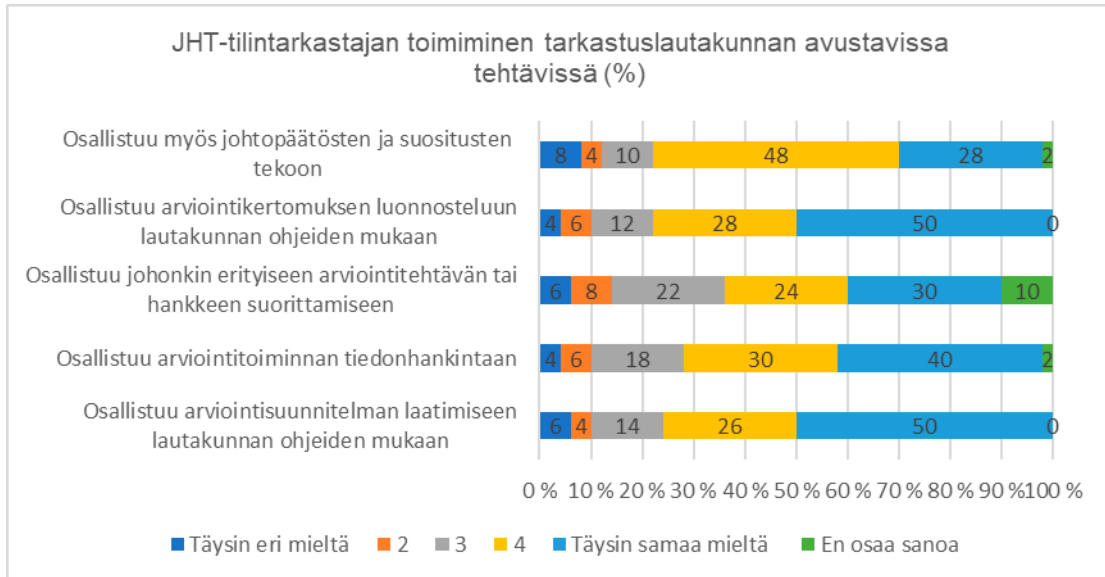
Kysymys: Kunnan vastuunalaisen JHT-tilintarkastajan muu työskentely lautakunnalle. Toimiiko kunnan vastuunalainen tilintarkastaja lautakunnan sihteerinä (esityslistan ja pöytäkirjan laatiminen)?

Kysymys kolmetoista liittyi vastuunalaisen tilintarkastajan työskentelyyn lautakunnalle. Vastaajista 36% vastasi kyllä kysymykseen siitä, toimiiko vastuunalainen tilintarkastaja lautakunnan sihteerinä ja 56% kysymykseen toimiiko vastuunalainen tilintarkastaja lautakunnan avustavissa tehtävissä.

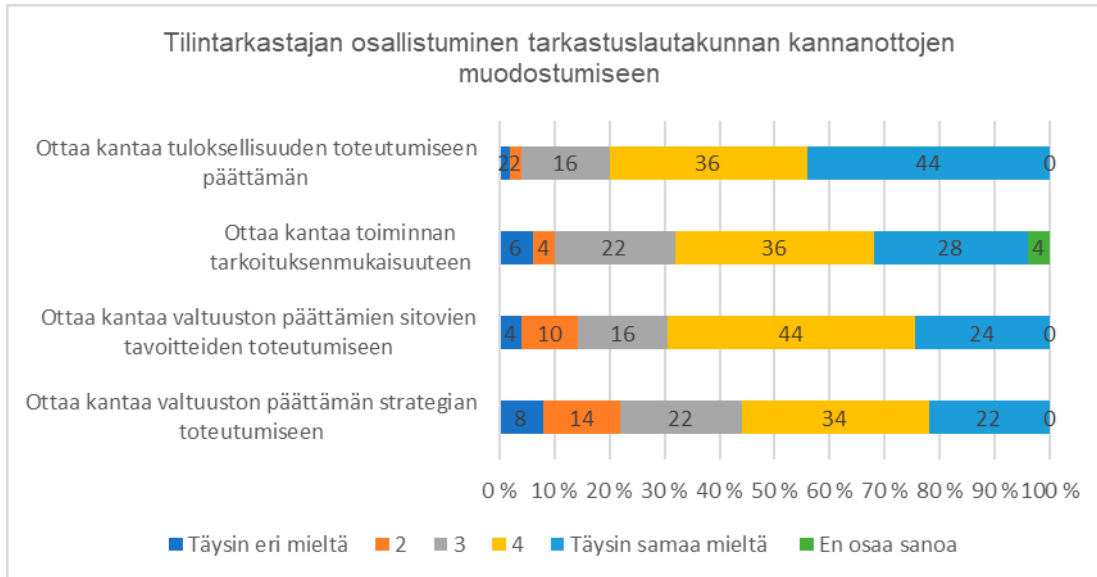
Tilintarkastajan roolista kysyttiin tarkemmin vastaajilta, jotka olivat vastanneet tilintarkastajan toimivan tarkastuslautakunnan avustavissa tehtävissä. Lautakunnan avustavissa tehtävistä tilintarkastajat osallistuivat eniten arviointisuunnitelman laatimiseen ja arviointikertomuksen luonnosteluun, ottivat kantaa tuloksellisuuden toteutumiseen sekä osallistuivat arviointitoiminnan tiedonhankintaan (em. vaihtoehdoissa yli 40 % vastaajista oli täysin samaa mieltä siitä, että tehtäviä koskevat väitteet kuvaavat tilintarkastajan roolia osana tarkastuslautakunnan arviointityötä).

Kysymys: Toimiiko kunnan vastuunalainen tilintarkastaja lautakunnan avustavissa tehtävissä liittyen asiantuntijakuulemisten järjestämiseen, arviointikertomuksen valmisteluun ja kirjoittamiseen tms.?

Tähän kysymykseen tarkastuslautakunnan puheenjohtajista 58 % vastasi, että kunnan vastuunalainen tilintarkastaja toimii tarkastuslautakunnan avustavissa tehtävissä liittyen asiantuntijakuulemisten järjestämiseen, arviointikertomusten valmisteluun ja kirjoittamiseen tai muuhun vastaavana tehtävään. Kyllä vastanneilta kysyttiin vielä tarkentavia kysymyksiä liittyen tilintarkastajan rooliin lautakunnan avustavissa tehtävissä. Noin puolet näistä vastaajista vastasivat, että tilintarkastaja osallistuu arviointisuunnitelman laatimiseen, arviointikertomuksen luonnosteluun ja ottaa kantaa tuloksellisuuden toteutumiseen.

Kuvio 41. Vastuunalaisen tilintarkastajan toiminta tarkastuslautakunnan apuna

Niistä kunnista tai kuntayhtymistä, joissa tilintarkastaja toimii lautakunnan avustavissa tehtävissä, suurimmassa osassa tilintarkastaja osallistui arviointisuunnitelman laatimiseen lautakunnan ohjeiden mukaan enemmän tai vähemmän. Näyttää myös siltä, että tilintarkastaja lautakunnan sihteerinä ja avustavissa tehtävissä osallistuu myös kunnissa ja kuntayhtymissä johonkin erityiseen arviointitehtävän tai hankkeen suorittamiseen, ja edelleen myös arviointikertomuksen luonnosteluun lautakunnan ohjeiden mukaan. *Hyvin mielenkiintoinen tulos oli se, että vastaajista 28% oli täysin samaa mieltä ja 48% melko samaa mieltä väittämän kanssa, että tilintarkastaja osallistuu myös arviointikertomuksen johtopäätösten ja suositusten tekoon.* Tähän johtopäätökseen liittyvät myös seuraavat neljä tarkastuslautakuntien puheenjohtajille esitettyihin väittämiin.

Kuvio 42. Tilintarkastajan osallistuminen tarkastuslautakunnan kannanottojen muodostamiseen

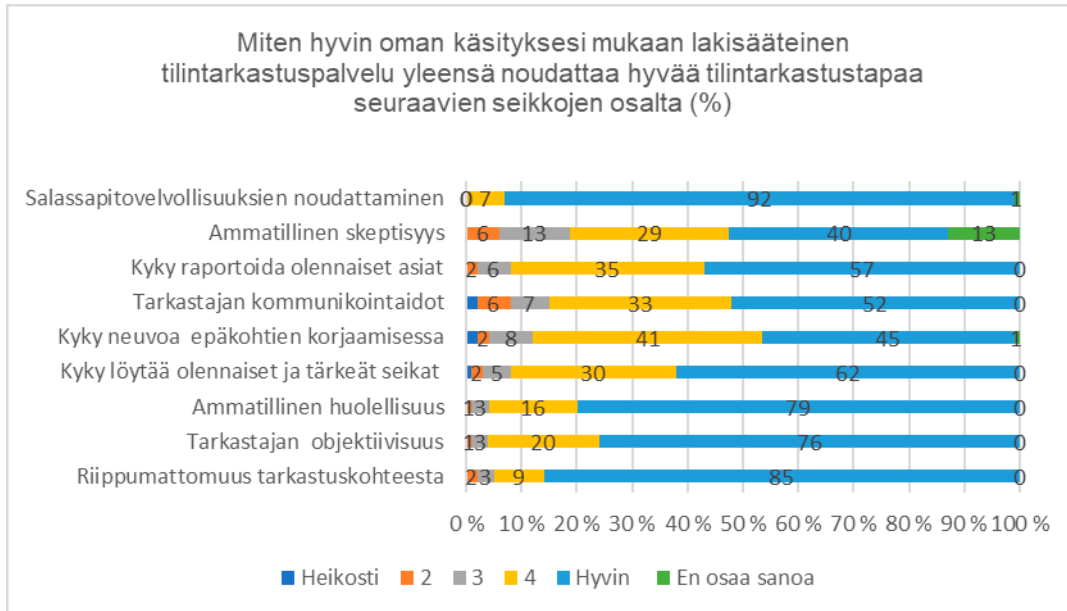
Vastaajista 22 % oli täysin samaa mieltä ja 34% melko samaa mieltä väittämän kanssa, että tilintarkastaja ottaa kantaa valtuuston päättämän strategian toteutumiseen. Vastaajista 24 % oli täysin samaa mieltä ja 44% melko samaa mieltä väittämän kanssa, että tilintarkastaja ottaa kantaa valtuuston päättämien sitovien tavoitteiden toteutumiseen. Vastaajista suurin osa oli sitä mieltä, että tilintarkastaja ottaa kantaa toiminnan tarkoituksenmukaisuuteen. Vastaajista 28 % oli täysin samaa mieltä ja 36 % melko samaa mieltä väitteen kanssa. Vastaajista 80 % oli melko tai täysin samaa mieltä väitteen kanssa, että tilintarkastaja ottaa kantaa tuloksellisuuden toteutumiseen.

Tulokset osoittavat se, että JHT-tilintarkastajalla on merkittävä rooli monessa kunnassa ja kuntayhtymässä tarkastuslautakunnan arviointitoiminnan avustavissa tehtävissä.

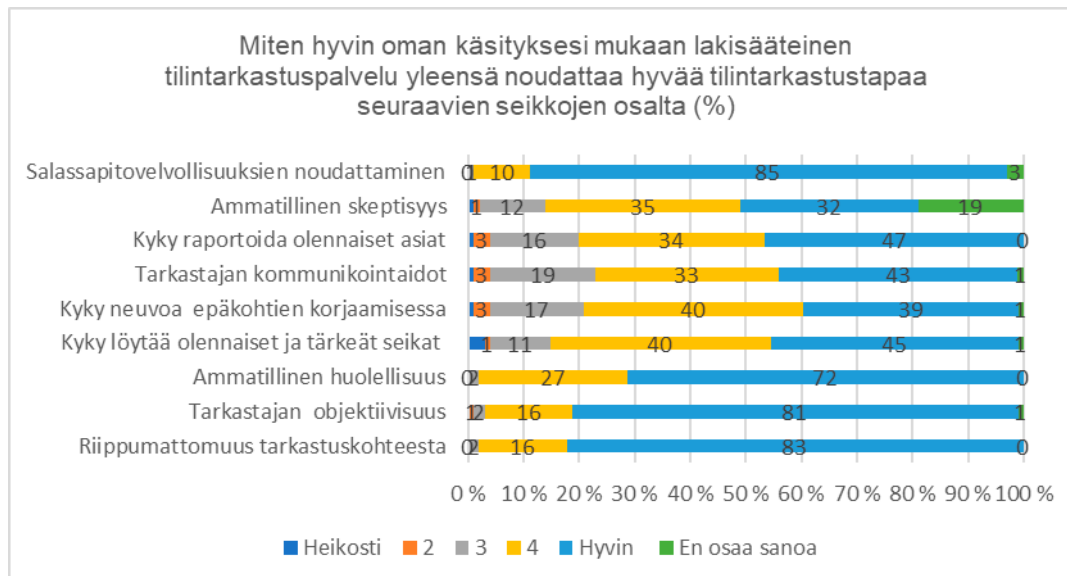
Kysymys: Kunnan luottamus tilintarkastukseen: Miten hyvin oman käsityksesi mukaan lakisääteinen tilintarkastuspalvelu yleensä noudattaa hyvää tilintarkastustapaa seuraavien seikkojen osalta?

Kysymyssarja koski kunnan luottamusta tilintarkastajaan ja sitä, kuinka hyvin tilintarkastaja noudattaa hyvää tilintarkastustapaa eri seikkojen osalta. Tämä kysymyssarja mittaa tilintarkastuksen laadun eri osatekijöitä.

Kuvio 43. Tarkastuslautakuntien puheenjohtajat käsitys hyvän tilintarkastustavan noudattamisesta



Kuvio 44. Talousjohtajien käsitys hyvän tilintarkastustavan noudattamisesta



Lakisääteinen tilintarkastus noudattaa vastaajien subjektiivisten käsitysten mukaan hyvää tilintarkastustapaa riippumattomuuteen, objektiivisuuteen, huolellisuuteen,

olennaisuuteen, neuvontaan, kommunikointitaitoihin, raportointiin, ammatilliseen skeptisyyteen ja salassapitovelvoitteisiin liittyvissä kysymyksissä hyvin.

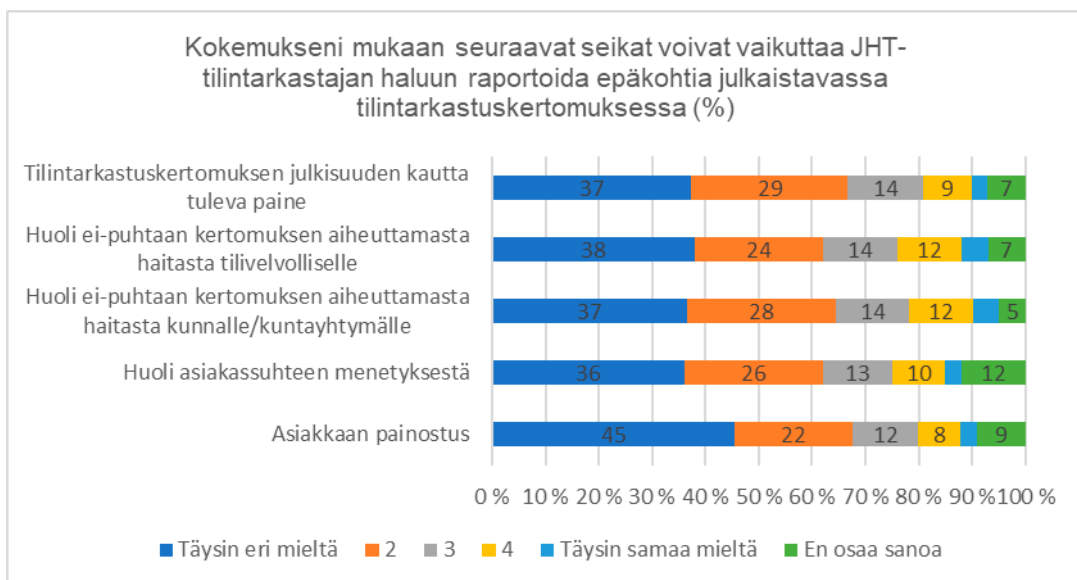
Sekä tarkastuslautakuntien puheenjohtajien että talousjohtajien vastausjakauma on tilintarkastuksen laatutekijöiden suhteen samankaltainen ilman mainittavia eroja.

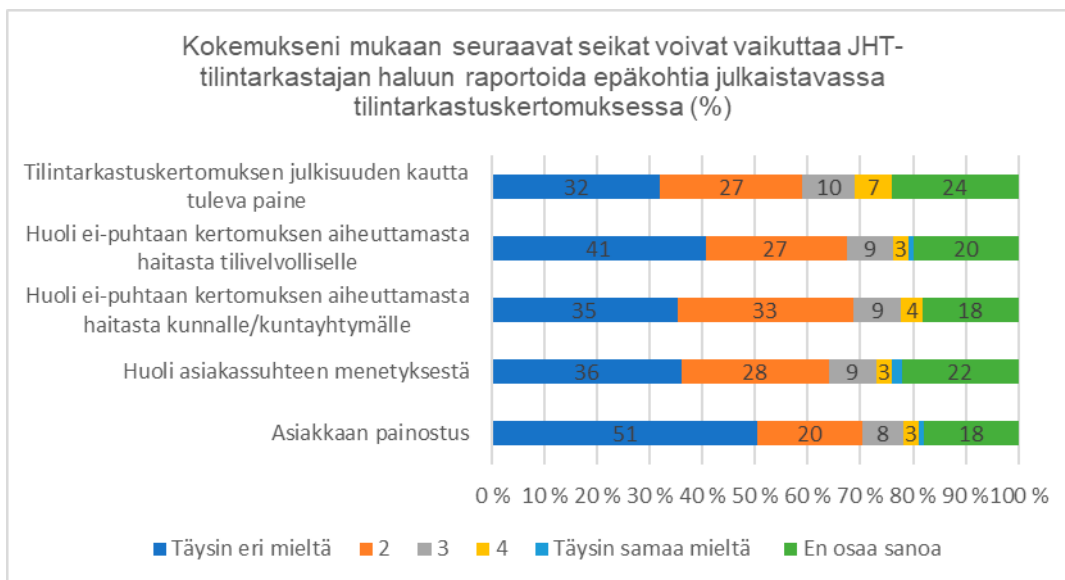
Heikoimmin oli arvioitu tarkastajan kommunikointitaidot, sekä tarkastajan kyky neuvoa tarkastuskohteessa epäkohtien korjaamisessa.

Kysymys: Kokemukseni mukaan seuraavat seikat voivat vaikuttaa JHT-tilintarkastajan haluun raportoida epäkohtia julkaistavassa tilintarkastuskertomuksessa.

Seuraavassa kysymyssarjassa kysyttiin seikoista, jotka voisivat heidän omien kokemustensa mukaan vaikuttaa JHT-tilintarkastajan haluun raportoida epäkohtia julkaistavassa tilintarkastuskertomuksessa.

Kuvio 45. Tarkastuslautakuntien puheenjohtajat käsitys raportoinnista



Kuvio 46. Talousjohtajien käsitys raportoinnista

Tarkastuslautakuntien puheenjohtajista 17 % oli melko tai täysin samaa mieltä väitteiden kanssa, että tilintarkastajan haluun raportoida epäkohtia julkaistavassa tilintarkastuskertomuksessa voi vaikuttaa huoli ei-puhtaan kertomuksen aiheuttamasta haitasta kunnalle, kuntayhtymälle tai tilivelvölliselle.

Muissakin väitteissä, jotka voivat vaikuttaa tilintarkastajan raportointiin heikentävästi, (julkisuuden kautta tuleva paine, asiakkaan painostus ja asiakassuhteen menetyks) oli melko tai täysin samaa mieltä vastanneiden osuus noin 10 prosenttia tai hiukan yli 10 prosenttia.

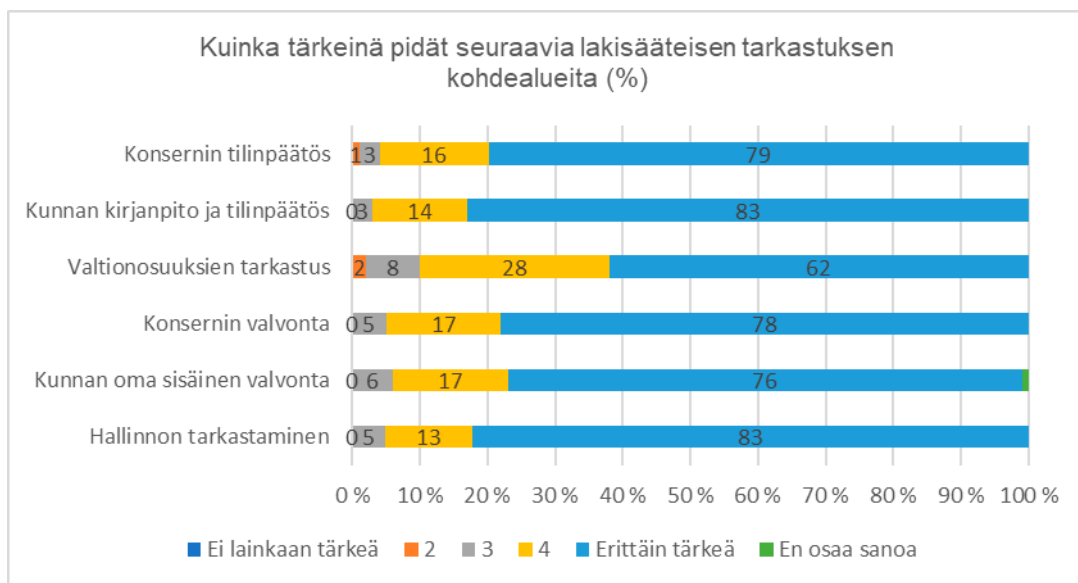
Talousjohtajien vastauksissa oli huomionarvoista se, että aika usein talousjohtaja ei osaa vastata väitteeseen, minkä taustalla on todennäköisesti se, että talousjohtaja ei aina ole tiiviissä vuorovaikutuksessa tilintarkastajan kanssa kaikissa asioissa eikä voi varmasti vastata. Toisaalta on huomattava, että myös talousjohtajien vastauksissa tulee jonkin verran vastauksia, jonka mukaan kysytyjä tarkastajan raportointia haittaavia ilmiöitä esiintyy kunnissa ja kuntayhtymissä.

Vaikka nämä edellä mainitut osuuden ovat suhteellisen pieniä, ne kertovat kuitenkin siitä, että tilintarkastajat kohtaavat edellä mainittuja paineita raportoinnissa. Tärkeätä hyvän tilintarkastustavan ja tarkastajan eettisten sääntöjen kannalta on, että näiden paineiden ei anneta vaikuttaa raportointiin.

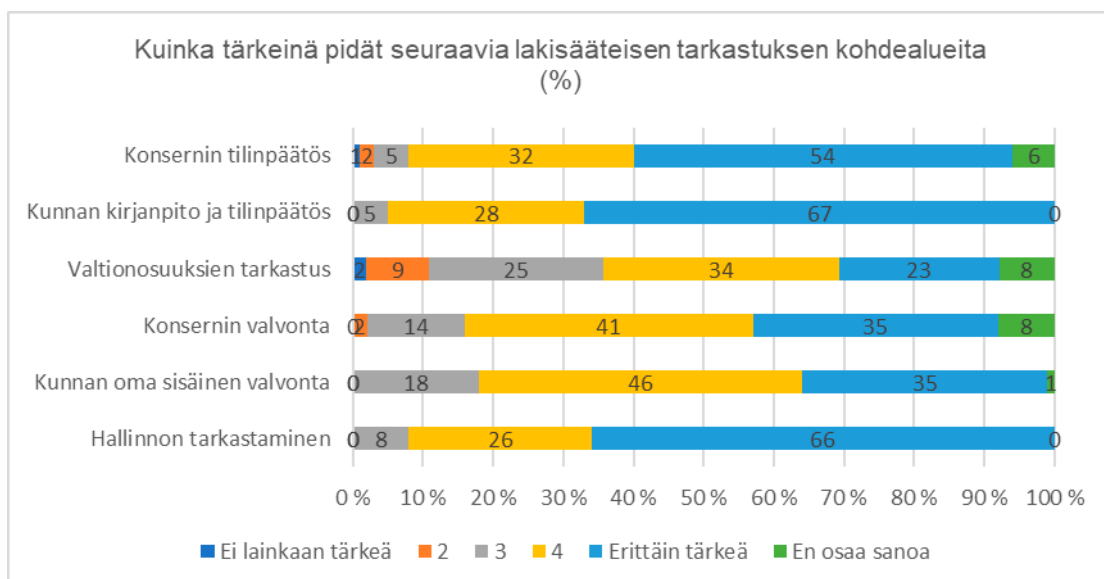
Kysymys: Kuinka tärkeinä pidät seuraavia lakisääteisen tarkastuksen kohdealueita?

Tässä kysymyssarjassa kartoitettiin, kuinka tärkeinä vastaajat pitivät lakisääteisiä tarkastuksen eri kohdealueita.

Kuvio 47. Tarkastuslautakuntien puheenjohtajat käsitys tarkastuksen kohdealueiden tärkeydestä



Kuvio 48. Talousjohtajien käsitys tarkastuksen kohdealueiden tärkeydestä



Yleensä tarkastuslautakuntien puheenjohtajat pitivät kaikki kuntalain mukaisia tilintarkastajan tarkastuskohteita melko tai erittäin tärkeinä. Suhteellisesti eniten tärkeinä pidettiin kirjanpidon, tilinpäätöksen ja hallinnon tarkastamista (hallinnon sekä lakien ja valtuuston päätösten tarkastamista).

Hyvän julkishallinnon tilintarkastustavan kannalta mitään tarkastuskohteen aluetta ei saisi lähtökohtaisesti jättää vähemmälle tarkastamiselle. Kunnan oman sisäisen valvonnan ja konsernivalvonnan sekä erityisesti valtionosuuksien tarkastamista pidettiin jonkin verran vähemmän tärkeinä vastausasteikolla mitattuna.

Talusojohtajien vastausjakauma oli samankaltainen kuin puheenjohtajilla sillä erotuksella, että tärkeyspainotus oli hivenen vaimeampaa ja erityisesti valtionosuuksien tarkastus oli talusojohtajien suhteellisesti vähemmän yhtä tärkeää kuin muut tarkastuksen kohdealueet. Nämä tulokset antavat viitteen siitä, että tilintarkastuksen taholta nämä, että valtionosuuksien tarkastus ei saa niin paljon "kysyntää" kuin muut tarkastusalueet. Tämän ei pitäisi vaikuttaa lähtökohtaisesti tilintarkastajan tarkastussuunnitteluun, joka pitää hyvän tilintarkastustavan mukaan perustua riskiperusteiseen suunnitteluun ja olennaisten virheidensä ja puutteiden tunnistamiseen riittävän korkealla todennäköisyydelle.

Kysymys: Haluaisitko saada enemmän tarkastustietoa muista kuin kuntalain suoraan edellyttämistä seikoista?

Vastaajilta kysyttiin, haluaisivatko he saada enemmän tarkastustietoa muista kuin suoraan kuntalain edellyttämistä seikoista. Noin neljännes puheenjohtajista ja talusojohtajista vain 13% haluaisi saada enemmän tarkastustietoa kuin kuntalain edellyttämistä seikoista. *Suurta painetta ei siis tule tilintarkastuksen asiakastaholta laajentaa tarkastusraportoinnin kohdealueita.* Huomionarvoista on, että huomattava osa vastaajista ei osannut vastata kysymykseen, 29 % puheenjohtajista ja 36% talusojohtajista.

Kysymykseen *Kyllä* vastanneilta kysyttiin tarkentavia tietoja ja heitä pyydettiin esittämään tärkeysjärjestyksessä enintään viisi sellaista seikkaa, joista he haluaisivat lisätietoa. Osa avoimissa kysymyksissä nousseista vastauksista kuuluivat kuntalain suoraan edellyttämiin seikkoihin, joten kaikille vastaajille ei välttämättä ollut selvää, mitä kuntalain edellyttämällä seikoilla kysymyksessä tarkoitettiin. *Alla on vain puheenjohtajien avoimista vastauksista koottuja lisätiedon kohteita, koska juuri tarkastuslautakuntaa, joka on valtuuston apuelin, voidaan pitää tilintarkastuksen varmennusfunktion päämies-agenttiketjussa keskeisenä tahona valtuuston ohella, jolle tilintarkastaja raportoi.*

Taulukko 10. Tarkennukset lisätiedon lajiin

Tarkastustieto muista kuin kuntalain suoraan edellyttämistä seikoista	Vastausten lkm
Tärkein	17
• Kuntakonserniin kuuluvat yhtiöt	4
• Tarkastusdokumentaatio ja sopimukset	4
• Talous	4
• Muut seikat	5
2. tärkein	14
• Talous	5
• Muut seikat	9
3. tärkein	10
• Johtaminen	4
• Hallinnon tarkastaminen	3
Muut seikat	3
4. tärkein	6
• Muut seikat	6
5. tärkein	6
• Muut seikat	6

Tärkeimpinä tekijöinä vastauksissa nousivat esille kuntakonserniin kuuluviin yhtiöihin liittyvät tiedot, sopimukset sekä tarkastusdokumentaatio kuten tarkastusmuistiot ja taloudelliset seikat. Muita esille nousseita seikkoja olivat esimerkiksi hyvä hallintotapa ja johtaminen, työhyvinvointi, vaikutusten arviointi ja riskienhallinta. Toiseksi tärkeimpinä seikkoina vastauksissa nousivat esille taloudelliset seikat kuten talouden seuranta ja talousarvioon sekä tilinpäätökseen liittyvät lisätiedot. Muita vastauksissa esille tulleita seikkoja olivat hankinnat, sairaspöissaolot, henkilöstöön liittyvät suunnitelmat, kuntien välinen vertailu, sisäinen valvonta, sekä sellaiset tarkastuksessa esille tulleet seikat, joista ei raportoitu tilintarkastuksen yhteydessä, mutta jotka voivat potentiaalisesti tulla esille myöhemmin.

Johtamisen osalta vastaajat toivoivat lisätietoja esimerkiksi strategisen johtamisen toteutuksesta, kehittämis ehdotuksista, sekä toimintasuunnitelmien seuranta ja riskienhallinnan työkaluja. Hallinnon tarkastuksen osalta nousivat esille esimerkiksi valtuuston päätösten noudattaminen ja hallintomenettely. Esille nousivat ulkoistamiset, henkilöstöhallinnon rajapinnat, lautakuntien toiminta, riskienhallinta, avoimuus päätöksenteossa, salassapito,

valtionosuudet, kassavarojen seuranta, tarkastuslautakunnan työskentelyyn osallistuminen sekä henkilöstöpolitiikka.

Kysymys: Mitä laadukas lakisääteinen JHT-tilintarkastus merkitsee sinulle?

Kysymys koski laadukkaan lakisääteisen JHT-tilintarkastuksen merkitystä vastaajille.

Seuraavassa analysoidaan tarkastuslautakunnan puheenjohtajien vastauksia kysymykseen.

Puheenjohtajat löysivät useita merkityksiä tilintarkastukselle. Tilintarkastus koetaan merkitykselliseksi ja tärkeäksi; asiantuntevaksi ja ammattimaiseksi; turvalliseksi; luotettavaksi; riippumattomaksi; tukeen, yhteistyöhön ja kehitykseen liittyväksi sekä lain- ja sääntöjen mukaiseksi. Myös muita yksittäisiä huomioita tilintarkastuksen merkityksestä tehtiin.

Tilintarkastuksen merkityksellisyyttä ja tärkeyttä kuvaillaan useissa vastauksissa sekä suppeasti tärkeäksi ja arvokkaaksi sekä monisanaisemmin kaiken perustaksi ja talouden toiminnan perustaksi. Useat vastaajat mainitsevat vastauksissaan asiantuntemuksen ja ammattimaisuuden. Tilintarkastajaa rinnastetaan asiantuntijaan ja ammattilaiseen. Asiantuntemusta kuvaillaan myös pätevyyden ja osaamisen termein vastauksissa. Tilintarkastus merkitsee useille vastaajille turvallisuutta.

“Lakisääteinen tilintarkastus antaa turvallisuutta taloudesta vastaaville virkamiehille ja myös luottamushenkilöille.”

Turvallisuuden oheen vastauksista nousee luottamuksen kokemus. Luotettavuus liitetään vastauksissa talouden hoitoon, tietoon, toimintaan, hallintoon, päätöksentekoon ja lainmukaisuuteen. Viisi vastaajista tuo esiin riippumattomuuden merkityksen. Objektiiivinen ja paikallisista toimijoista riippumaton näkökulma on itsessään merkityksellinen.

Neljä vastaajista hahmottaa tilintarkastuksen merkitystä lainmukaisuuden ja sääntöjen noudattamisen kautta. Tilintarkastajalla on tärkeää olla ymmärrys viimeisimmästä lain säädännöstä ja kyky valvoa, että sääntöjä noudatetaan. Kahdeksan vastaajaa ymmärtää tilintarkastuksen yhteistyön ja kehittämisen näkökulmasta ja tilintarkastuksen tuoman tuen kautta. Tilintarkastusta hahmotetaan keskustelukumppanina ja kehittävä otteen kautta, ei niinkään valvojana.

Muissa huomioissa nousee lukuisat yksittäiset erilaiset näkökulmat tilintarkastukseen. Tilintarkastusta hahmotetaan talouden ja toiminnan kokonaiskuvan luomisen apuna, riskien ja virheiden havainnointina, ymmärrettävänä raportointina, strategian toteuman seuraajana sekä konsultoivan otteen kautta.

Talousjohtajat painottivat hivenen eri sanoin tarkastuksen merkitystä. JHT-tilintarkastuksen merkityksessä tuotiin melko usein neuvonnan, konsultoinnin ja yhteistyön kautta. Osa vastaajista liitti ohjeiden saatavuuden tilintarkastukseen tarpeen vaatiessa. Toiset hahmottivat ohjeiden ja neuvonnan kuuluvan laadukkaaseen tarkastukseen jatkuvasti, ilman ehtoja. Vastauksiin liitettiin keskusteleavuus, kumppanuus ja yhteistyö, aktiivisuus sekä sparraus. Näihin vastauksiin liitettiin osaltaan myös kehitysnäkökulma. Tilintarkastajalta odotetaan suosituksia toiminnan kehittämiseksi. Osa vastauksista tarkasteli kehittämistä ongelmakohtien korjaamisen näkökulmasta, ja toiset yleisemmällä tasolla.

Laadukas tilintarkastus koetaan luotettavuuden mahdollistajaksi ja luottamusta lisääväksi tekijäksi. Tilintarkastuksen tuo varmuutta varmistuksen kautta. Varmuutta saadaan sekä omaan työhön että kunnan toimintaan ja talouteen. Tilintarkastajan osaaminen, ammatitaito ja asiantuntemus hahmotettiin tärkeäksi osaksi lakisääteistä tilintarkastusta. Laadukas lakisääteinen tilintarkastus on myös riippumatonta. Lakisääteinen tilintarkastus liitettiin lainmukaisuuteen ja varmuuteen lakien noudattamisesta. Yleisemmällä tasolla viitattiin asioiden oikeellisuuden varmistamiseen.

Kysymys: Mikä on käsityksesi siitä, miten kunnallista lakisääteistä tilintarkastusta tulisi kehittää jatkossa?

Koska tämä kysymys on tämän tutkimuksen yhden tiedonintressin keskiössä, tähän avoimeen kysymykseen saatuja vastauksia selostetaan seikkaperäisesti. Ensin tarkastuslautakunnan puheenjohtajien vastauksia ja sitten talousjohtajien vastauksia.

Tarkastuslautakunnan puheenjohtajat

Kysymykseen vastasi 63 puheenjohtajaa, joista neljä vastasi "-", joten todellisuudessa vastauksia oli 59. Näistä vastaajista kolme ilmoitti, ettei osaa vastata kysymykseen. Kahdeksan vastaaja vastasi, että toiminta on nykyisellään hyvällä tasolla tai riittävää.

Vastaajista 12 liittyy jatkokehittämisen valtuustoon ja tarkastuslautakuntaan. Tilintarkastuksen ja valtuuston välille toivotaan parempaa tiedonkulkua tilintarkastajien kuulemisten, väliraportoinnin ja yhteisten seminaarien kautta. Tarkastuslautakuntaa liitetään useita erilaisia kehityksen kohteita lakisääteisen tilintarkastuksen kehittämisen yhteydessä. Tarkastuslautakunnan osaamisen kehittäminen koetaan tärkeäksi. Lautakunnalla tulisi selkeä kuva kunnan toiminnasta. Kaikki lautakunnan jäsenet voitaisiin valita valtuuston jäsenien keskuudesta. Vastausten joukossa tunnistettiin keskustelun tärkeys tarkastuslautakunnan toiminnan kannalta.

Kahdeksan vastausta ottaa kantaa neuvontaan, ohjaukseen ja konsultointiin tilintarkastuksen saralla. Kaikki vastaajat suhtautuvat positiivisesti tilintarkastajalta saatavaan

neuvontaan. Tilintarkastajan osaaminen halutaan hyödyntää paremmin ja kehittämisedotuksia toivotaan. Avoimuus tai informaation merkitys nousee esille kuudessa vastauksessa. Sekä avoimuutta, tiedotusta että informaatiota halutaan lisää. Tarkastuksen painotusta tulisi siirtää hallinnon tarkastukseen ja tarkastusta voitaisiin laajentaa. Raportointia voisi selkeyttää nykyisestä esimerkiksi ohjeistuksen avulla. Tarkastuksen painotus tai raportointi ovat esillä yhdeksässä vastauksessa.

Muita huomioita nousi esille lukuisia. Tilintarkastajan valinnasta huomioitiin sopivan tilintarkastajan tärkeys ja määräaikaisten tilintarkastussopimusten merkitys tilintarkastajan vaihtuvuudelle. Vaihtuvuus on tärkeää. Riippumattomuuteen tulisi kiinnittää huomiota. Tilintarkastajan tehtävä on tuoda ongelmakohdat ja tulevaisuudennäkymät esille. Tarkastuksen tulee keskittyä muuhunkin kuin numeroihin. Kunnissa kiinnostaa toisten kuntien toimintatavat, mutta oman kunnan tuntemus on merkityksellistä. Tilintarkastuksen laajuutta voitaisiin vähentää yksinkertaistamalla kirjanpitoa.

Talousjohtajat

Kysymys 21 koskee kunnallisen lakisääteisen tilintarkastuksen jatkokehittämistä. 54 vastaajaa ei vastannut kysymykseen ja kolme vastaajaa kommentoi, että ei osaa kertoa muutosehdotuksia. Neljä vastaajista kertoi, että osaa vastata kysymykseen. Kaksi vastaajista kertoi olevansa nykyisellään melko tyytyväisiä. Muiden vastausten joukosta nousevia teemoja ovat konsultointi, ohjaus ja neuvonta sekä vuorovaikutus ja keskustelu. Tämän lisäksi osaaminen ja koulutus, tarkastuksen painotus ja ajankohta, tarkastuspäivät, digitalisaatio sekä sopimuskaudet.

Konsultointia, ohjausta ja neuvontaa koskevia vastauksia on 18. Vuorovaikutusta ja keskustelua koskevia vastauksia on kuusi. Näissä vastauksissa konsultoiva ja keskusteleva ote tilintarkastukseen nähtiin arvokkaana. Sekä konsultointia, ohjausta ja neuvontaa että vuorovaikutusta ja keskustelua toivotaan lisää. Kaksi vastaajista toivoi konsultoinnin rajoittamista. Osaamista ja koulutusta käsitteleviä vastauksia on kahdeksan. Koulutuksen ja osaamisen kannalta tärkeänä nähdään julkishallinnon talouden tuntemus ja erikoistuminen, tilintarkastajien yhteiset linjat ja nuorten asiantuntijoiden kouluttaminen. Tilintarkastusvalvonnan avulla osaamisesta voidaan varmistua. Korkea osaamistaso koetaan arvokkaana.

Tässä kysymyksessä tarkastuspäivien määrään kiinnitti huomiota kaksi vastaajaa. Päivien määrää ei tulisi vähentää, vaan kasvattaa. Tarkastuksen painotuksiin ja ajankohtaan liittyviä vastauksia on kuusi. Tarkastusta tulisi tehdä aiemmin tai tasaisesti koko tilikauden läpi, ei painottuen tilinpäätökseen. Hallinnon tarkastus, toiminnan tuloksellisuus ja tarkoituksemukaisuus sekä sisältöpainotteisuus teknisien asioiden sijaan nähdään toivottavana.

Digitalisaatiota koskevia vastauksia on kolme, joista käy ilmi, että digitalisaation lisääminen voidaan nähdä joko positiivisena kehityssuuntana tai ei-toivottuna kehityksenä. Yksi vastaaja kommentoi, että etänä tehtävään tarkastukseen siirtyminen kuormittaa omaa henkilöstöä. Sopimuskausia käsitteleviä vastauksia on kaksi, joista kumpikin tuo esiin riittävän pitkien sopimuskausien tärkeyden. Muissa vastauksissa tuli esiin keskittyminen isoihin linjoihin ja konsernitarkastelun merkityksen kasvaminen. Muissa vastauksissa huomioitiin myös tarkastajan roolin selkeyttäminen sekä tarkastuksen henkilöriippuvuus. Markkinoille toivotaan enemmän tilintarkastuspalvelun tarjoajia.

Kysymys: Onko jotain erityistä ongelmaa, jota tulisi lieventää tai ratkaista liittyen lakisääteiseen tilintarkastukseen?

Tämä avoin kysymys koski lakisääteisen tilintarkastuksen erityisiä ongelmia, jotka tulisi ratkaista. Seuraavassa käydään läpi ensin tarkastuslautakunnan vastaukset ja sitten talousjohtajien vastaukset.

Tarkastuslautakunnan puheenjohtajat

Kysymykseen vastasi 50 puheenjohtajaa, joista 21 vastasi, ettei erityisiä ongelmia ole. Kolme vastaajaa kertoi, ettei näe kyselyssä aiemmin esiin tulleiden ongelmien lisäksi muita ongelmia. Viisi vastaajaa kommentoi, ettei osaa sanoa.

Loput vastaukset käsittelivät laajasti tilintarkastuskenttää. Esiin nousivat kilpailutuksen ongelmat ja laadun tärkeys, lukuisat erilaiset toimintamallit, kunnallisen tilintarkastuksen houkuttelevuus sekä tarkempi tarkastaminen ja raportointi. Kilpailutus koetaan turhauttavaksi vähäisten tarjoajien vuoksi. Hankintalain koetaan suosivan edullisinta tarjoajaa, eikä laatua voida painottaa halutusti. Kilpailutusosaamista tulisi lisätä. Laadukkaasta tarkastuksesta voidaan haluta maksaa, mutta toisaalta tarkastuksen tueksi myytävät konsulttipalvelut voidaan nähdä ongelmallisina. Kuntien tilintarkastusta tehdään erilaisin toimintamallein, ja osa vastaajista toivoi tarkempaa tarkastusta ja raportointia. Toisaalta myös tilintarkastusyhtiön laatu ja tarkastuksen mahdollisten virheiden sanktiot nähtiin merkityksellisinä. Yksi vastaajista katsoi kunnallisen tilintarkastuksen toistavan joltain osin vanhoja kaavoja.

Yksi huomautus oli, että kuntien tilintarkastus ei kiinnosta tilintarkastusyhteisöjä. Ammatikentän houkuttelevuutta tulisi kasvattaa ja tarkastajien vaihtuvuuteen kiinnittää huomiota. Muita huomioita tehtiin sekä lakisääteisestä tilintarkastuksesta että sen ulkopuolelta. Hallintosäännön ja johtosäännön koetaan olevan tehokkaan ja taloudellisen toiminnan esteenä kuntayhtymässä. Kuntalaki määrittelee sidonnaisuudet liian laveasti eikä sidonnaisuusilmoituksia tarvitse tehdä tarpeeksi laajasti. Tarkastuslautakunnilta vaaditaan perehtymistä ja toiminnan tulisi keskittyä vain taloudellisten ja toiminnallisten tulosten

arviointiin. Isojen yhteisöjen toiminnan tarkoituksenmukaisuutta tulisi tarkastella ja konsernien avoimuutta lisätä. Tilintarkastuksen pohjalta tehtäviä korjaavia toimenpiteitä tulisi nopeuttaa.

Talousjohtajat

Vastaajista 79 jätti vastaamatta kysymykseen. 10 vastaajaa vastasi, ettei erityistä ongelmaa ole. 9 vastaajista ilmoitti, ettei osaa sanoa. Kolme vastaajista ilmaisi olevansa tyytyväisiä.

Erytyisiä ongelmia koskevista vastauksista nousi yksittäisiä jo aiemmin esiin nousseita teemoja. Kilpailutuksen osalta nousi jälleen esiin päivien merkitys kilpailutuksessa, toiminnan keskittyminen muutamalla suurelle toimijalle, kilpailutetun tarkastajan vaihtamiseen liittyvät ongelmat sekä laadun määrittelyn vaikeus kilpailutuksessa. Palveluntarjoajien vähäinen määrä nousi myös erillisenä nostona.

Kunnan kokoon liittyen toivotaan mukautuksia. Velvoitteet tulisi suhteuttaa kuntaorganisaation kokoon. Yksi vastaajista näkee erikoisena tilintarkastajan vastuun rajaamisen vastuunvapauslausekkeella, jonka asiakas allekirjoittaa. Niukat aika- ja muut resurssit, tarkastusprosessin määrämuotoisuus ja tarkastuslautakunnan asiantuntemuksen puute koetaan ongelmalliseksi.

Täysin avoin kenttä kyselyn lopussa

Kyselyn loppuun sijoitettiin vapaa tekstikenttä aiempien vastausten tarkentamista varten sekä muiden asioiden esille tuomiseksi. Kyselylomaketta koskevien huomioiden lisäksi vapaassa tekstikentässä kommentoitiin useita tilintarkastukseen liittyviä teemoja.

Tilintarkastajat kommentoivat kilpailutusmenettelyä ja siihen toivottiin muutosta. Tarkastuspäivät, päävastuullisen tilintarkastajan työpanos ja läsnäolon merkitys sekä markkinoiden avaaminen pienemmille toimijoille olisi otettava huomioon kilpailutuksessa. Nykyisellään pienet kunnat eivät saa välttämättä tarjouksia, laatu ei ole tasaista ja kuntien tilintarkastustyö koetaan alihinnoitelluksi. Myös tilintarkastajan riippumattomuuden tärkeys nousi esille vapaista vastauksista.

Toinen vapaista vastauksista noussut tema on valvojan rooli. PRH:n osaaminen koetaan riittämättömänä ja valvonnasta välittyvä negatiivinen kuva. Eräästä vastauksesta kävi ilmi, että valvonnan koettiin ohjaavan tarkastusta väärään suuntaan. Muutama esitti huolen tarkastajien eläköitymisen myötä toimijoiden väheneminen. Muita huomioita tehtiin ISA-standardien soveltumattomuudesta kuntien hallinnon tarkastukseen.

Valtaosa tarkastuslautakuntien puheenjohtajien kommenteista koski tarkastuslautakuntia ja niiden toimintaa. Esille nousi tarkastuslautakunnan tiedonsaantioikeuden laajentaminen, koulutuksen ja osaamisen lisääminen, konsernin asioiden seuraaminen, kunnan päätöksentekoon osallistuminen, tarve pitää kokouksia tarpeen mukaan ja lautakunnan toiminnan jääminen etäiseksi luottamushenkilöille.

LÄHTEET

- Aarto, Markus – Aho, Tuomas – Regelin, Juha – Uotila, Jaakko – Vatanen, Tuomo: 2009. *Hankintasopimus: käytännön käsikirja*. Helsinki 2009.
- Ala-aho, Virpi – Leppänen, Pasi – Oulasvirta, Lasse. 2019. *Tarkastus ja arviointi kunnissa ja kuntayhtymissä*. Helsinki.
- Ammattitilintarkastajat ry. 2019. Hyvä tilintarkastustapa Suomessa erityisesti pienehkön yhteisön ja säätiön tilintarkastuksessa.
- Audit Analytics (2020). *Monitoring the Audit Market in Europe*, December 2020. <https://www.auditanalytics.com/audit-analytics-reports> (haettu 19.12.2020)
- Broberg, P., Tagesson, T., Argento, D., Gyllengahm, N. & Mårtensson, O. 2017. Explaining the influence of time budget pressure on audit quality in Sweden. *Journal of Management & Governance*. Vol. 21 (2), 331-350.
- Brusca, Isabel – Cohen, Sandra – Caperchione, Eugenio – Rossi, Francesca Manes. (2015). *Comparing Accounting Systems in Europe 2015*. Teoksessa Isabel Brusca, Eugenio Caperchione, Sandra Cohen and Francesca Manes Rossi (Toim.): *Public Sector Accounting and Auditing in Europe. The Challenge of Harmonisation*.
- Choi, Jong-Hag, Jeong-Bon Kim, Annie A. Qiu, and Yoonseok Zang. 2012. Geographic Proximity between Auditor and Client: How Does It Impact Audit Quality?. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31 (2): 43–72.
- DeAngelo, L. E. 1981. Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183-199.
- Eierle, B., Hartlieb, S., Hay, D., Niemi, L. & Ojala, H. 2021. Importance of Country Attributes for Global Differences in Auditing Pricing – New Empirical Evidence, *International Journal of Auditing*, painossa.
- Greenwood ja Chan*, 2019.
- HE 242/1998 vp, Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista.
- HE 24/2012 vp, Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi kuntalain muuttamisesta.
- HE 254/2014 vp, Hallituksen esitys eduskunnalle tilintarkastuslaiksi ja laiksi julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta sekä eräksi niihin liittyviksi laeiksi.
- HE 268/2014 vp, Hallituksen esitys eduskunnalle kuntalaiksi ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi.
- HE 242/2020 vp, Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi kuntalain ja varainsiirtolain 4 §:n muuttamisesta.
- Horsmanheimo, Pasi – Kaisanlahti, Timo – Steiner, Maj-Lis (2017). *Tilintarkastuslaki ja EU:n uudistunut tilintarkastussääntely - kommentaari*. 2. uudistettu painos, Alma Talent 2017.
- Jóhannesdóttir, Anna Margrét – Nielsson Kristiansson, Stina – Sipiläinen Niina – Koivunen, Riikka 2018. Internal audit in the public sector – comparative study between the Nordic countries: The development of internal auditing within the public sector in the Nordic countries. *Icelandic Review of Politics and Administration*. 14(2), 19–44.
- JHTT-yhdistys (2015). Kuntien mukautetut tilintarkastuskertomukset.
- JHTT-yhdistys (2015). Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa.
- Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa (2020). Suomen tilintarkastajat ry:n suosituksia 3/2020.
- Kiviaho, M, Oulasvirta, L & Paananen, M. (2013). *Riskienhallinta murroksessa. Havainnot kuntien riskienhallinnan nykytilasta 2012*. Suomen Kuntaliitto, e-kirja saatavilla Kuntaliiton kotisivuilta, julkaisut.
- Knechel, W. & Krishnan, Gopal & Pevzner, Mikhail & Shefchik, Lori & Velury, Uma. (2012). Audit Quality: Insights from the Academic Literature. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 32.
- Kommunallag (2017:725) Sveriges Kommunallag

- Kulla, Heikki 2018. Hallintomenettelyn perusteet. 10., uudistettu painos. Alma Talent. Helsinki.
- Kunnallislaki 10.12.1976/953
- Kuntalaki 17.3.1995/365
- Kuntalaki 10.4.2015/410 (KuntaL 410/2015)
- Laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta 18.9.2015/1142 (JHT-laki 1142/2015)
- Laki julkisista hankinnoista ja käyttöoikeussopimuksista 29.12.2016/1397 (HankintaL 1397/2016)
- Leppänen, P. 2019. *Tilintarkastus kunnissa ja kuntayhtymissä*. Teoksessa Ala-aho, V., Leppänen, P. ja Oulasvirta, I. Tarkastus ja arviointi kunnissa ja kuntayhtymissä. Helsinki: Alma Talent, 96-144.
- Martikainen, J., Meklin, P., Oulasvirta, L. ja Vakkuri, J. 2002. Kunnallisen tilintarkastuksen ulkoistaminen - Kuntien näkemyksiä tarkastuksesta, sen lisäarvosta ja kehittämistarpeista. Tampere. Tampere University Press.
- Myllymäki, Arvo 2007. *Finanssihallinto-oikeus: Valtion ja kuntien varainkäyttö ja varainkäytön valvonta*. 2. uudistettu painos. Talentum. Helsinki.
- Määttä, K., & Voutilainen, T. 2017. *Julkisten hankintojen sääntely* (1. painos). Kauppakamari.
- Niemi, L. 2005. Audit effort and fees under concentrated client ownership: Evidence from four international audit firms. *The international journal of accounting*, 40(4), 303-323.
- Niemivuo, Matti 2013. Aluehallinto ja aluepoliittinen lainsäädäntö. Lakimiesliiton kustannus. Helsinki.
- Lilja, M., Paananen, M., Rönkkö, J. Kaupunkien sisäistä valvontaa koskevat tilintarkastuskertomusten mukautusmäärät laskussa: katsaus vuosiin 2009–2017. Hyväksytty julkaistavaksi, Focus Localis 01/2021
- Osakeyhtiölaki 21.7.2006/624 (OYL 624/2006)
- Paananen, M, Rönkkö, J. (2017). Kunnan tilintarkastuskertomuksen mukauttamiseen vaikuttavat tekijät: empiirinen tutkimus koskien tilikautta 1–12/2009. *Kunnallistieteellinen aikakauskirja* 45 (1), 27-36.
- Paananen, M. (2016). Modified Audit Reports in the Case of Joint Municipal Authorities: Empirical Evidence from Finland. *International Journal of Auditing*, 20, 149-157.
- Paananen, M., Rönkkö, J., Zerni, M. & Hay, D. 2020. Determinants of audit report modifications in Finnish municipalities. *Journal of Accounting and Public Policy*, <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2020.106777>
- Penttilä, S., Ruohonen, J., Uoti, A. & Vahtera, V. 2015. Kuntayhtiöt lainsäädännön ristiaallokossa. Kunnallisanalan kehittämissätiö, KAKS, Tutkimusjulkaisu-sarjan julkaisu nro 88. Helsinki. (Penttilä ym. KAKS 2015).
- Ruohonen, J. 2020. Tilintarkastaja osakeyhtiön hallinnon tarkastajana. Alma Talent. Helsinki.
- Rönkkö, J. 2015. Sisäinen tarkastus osana kunnan johtamis- ja valvontajärjestelmää: empiirinen tutkimus sisäisen tarkastuksen olemassaolosta suomalaisissa yli 10 000 asukaan kunnissa. *Kunnallistieteellinen aikakauskirja*, 43, 7-22.
- Suomen Tilintarkastajat ry 2020. Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa.
- Sletnes, Ingun – Henrichsen, Carsten – Lundin, Olle – Mäkinen, Eija 2013. Kommuneloveve i Norden: En kartlegging og sammenligning. HiOA Rapport 13/2013.
- Stewart, Jim 2006. Auditing as a Public Good and the Regulation of Auditing. *Journal of Corporate Law Studies*, 6(2) (October 2006), 329-360.
- Streim, H. (1994). Agency problems in the legal political system and supreme auditing institutions. *European Journal of Law and Economics*, 1(3), 177–191.
- Tagesson, T., & Grossi G. 2015. *Public Sector Accounting and Auditing in Sweden*. Teoksessa Isabel Brusca, Eugenio Caperchione, Sandra Cohen and Francesca Manes Rossi (Toim.): *Public Sector Accounting and Auditing in Europe. The Challenge of Harmonisation*.
- Tepalagul, N., & Lin, L. 2015. Auditor independence and audit quality: A literature review. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 30(1), 101-121.
- Tilintarkastuslaki 18.9.2015/1141 (TTL 1141/2015)
- Vinnari, E., & Näsi, S. 2013. Financial and technical competence of municipal board members: empirical evidence from the water sector. *Critical Perspectives on Accounting*, 24(7-8), 488-501.

tietokayttoon.fi

ISBN PDF 9978-952-383-025-7
ISSN PDF 2342-6799